

**LETÍCIA KAWATA COUTO
MARÍLIA VASEL GARCIA**

**RISCO DE AUDITORIA: UM ESTUDO DE CASO DE DETECÇÃO
DE ERROS E FRAUDES**

Monografia apresentada ao Departamento
de Contabilidade, do Setor de Ciências
Sócias Aplicadas da Universidade Federal
do Paraná, como requisito para obtenção do
título de especialista em Auditoria Integral.
Profª Orientadora: Mayla Costa

**CURITIBA
2011**

RESUMO

O cenário mundial nos alerta a várias evidências divulgadas pela mídia referente a escândalos de fraudes contábeis em empresas de grande porte. Fato que evidencia o exercício da auditoria como um meio de garantir a transparência das demonstrações contábeis. Nesse contexto, para analisar o trabalho executado por uma auditoria externa foi selecionada uma empresa do ramo farmacêutico denominada "Alfa" para objeto deste estudo. Através do relatório à administração fornecido pela auditoria externa, foi possível observar que a empresa auditada possui falhas de controles internos que podem comprometer a condução da auditoria. Além disso, as observações feitas pela auditoria foram avaliadas como pertinentes e alertam à aplicação de práticas contábeis irregulares que possam resultar em erros e fraudes. Considerando o bom nível da auditoria executada, o impacto da detecção de tais irregularidades é positivo no sentido de que a administração possa aprimorar seus controles internos e, conseqüentemente, minimizar os riscos em que está exposta.

Palavras-chave: Risco de auditoria. Normas de auditoria. Fraudes contábeis. Controles internos. Procedimentos de auditoria.

ABSTRACT

Occurrences all over the world has demonstrated and brought to light some evidence relating to accounting fraud scandals in large enterprises. This has increasingly shown the importance of auditing as a way of ensuring the transparency of financial statements. In the meantime, to analyze the work undertaken by an external audit, a pharmaceutical company known as "Alpha" was selected as subject of this analysis. From side to side the management report supplied by external auditing firm, it was clear to notice that the audited firm has flaws regarding internal controls that can jeopardize the conduct of audit activities. Furthermore, the observations made by audit have been evaluated as relevant and warn application of inappropriate accounting practices that may result in inaccuracies and scams. Given the good degree of audit performed, the impact of revealing such irregularities is a good thing as meaning that makes it possible to administration to improve their internal controls and, hence, minimize risks that the company is exposed to.

Keywords: Audit risk. Auditing standards. Accounting fraud. Internal controls. Audit procedures.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	06
1.1 PROBLEMA	07
1.2 OBJETIVOS	07
1.2.1 Objetivo Geral	07
1.2.2 Objetivos Específicos	07
1.3 JUSTIFICATIVA	08
1.4 CARACTERIZAÇÃO DA EMPRESA	09
2 REFERENCIAL TEÓRICO	11
2.1 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA	12
2.1.1 NBC-TA – 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria	18
2.1.2 NBC-TA-240 – Responsabilidade do Auditor em relação à fraude, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis	19
2.2 RISCOS DE AUDITORIA	20
3 METODOLOGIA	25
4 AVALIAÇÃO DE RESULTADOS	26
4.1 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO - ATIVO DIFERIDO	26
4.1.1 Comentário da Auditoria	26
4.1.2 Recomendação da Auditoria	27
4.1.3 Análise	27
4.2 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO - CONTINGÊNCIAS	28
4.2.1 Comentário da Auditoria	28
4.2.2 Recomendação da Auditoria	29
4.2.3 Análise	30
4.3 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – JUROS CAPITALIZADOS SOBRE ATIVO PERMANENTE EM FORMAÇÃO	31
4.3.1 Comentário da Auditoria	31
4.3.2 Recomendação da Auditoria	31
4.3.3 Análise	32
4.4 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – DESPESAS ANTECIPADAS	33
4.4.1 Comentário da Auditoria	33
4.4.2 Recomendação da Auditoria	33
4.4.3 Análise	33
4.5 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – ATIVO IMOBILIZADO – CONTROLE FÍSICO DE TODOS OS BENS PATRIMONIAIS	34
4.5.1 Comentário da Auditoria	34
4.5.2 Recomendação da Auditoria	34

4.5.3 Análise.....	35
5 CONCLUSÃO	36
REFERÊNCIAS.....	38
ANEXOS	40

1. INTRODUÇÃO

Com o objetivo de reduzir a assimetria informacional entre os usuários internos e externos da entidade, as demonstrações contábeis devem apresentar informações acerca da situação econômica, financeira e patrimonial. Nesse contexto, a contabilidade deve ser avaliada a partir de sua capacidade de oferecer informações úteis a seus usuários (LOPES, 2002, p. 20). Entretanto, em alguns casos, os responsáveis pela elaboração dessas demonstrações optam por manipular a informação contábil, visando gerar informações tendenciosas que possam levar os usuários internos ou externos a organização a julgamentos enviesados.

Diante dessa vulnerabilidade, surge o processo da auditoria contábil como procedimento fundamental para transmitir a confiabilidade das informações. Processo este, conduzido a partir de um conjunto de procedimentos técnicos, objetivando a verificação da conformidade da organização em relação aos Princípios Fundamentais de Contabilidade, às Normas Brasileiras de Contabilidade e as legislações pertinentes em vigência. Cosenza e Grateron (2003, p. 44) salientam que, em termos conceituais “a Auditoria foi concebida como guardião de dois dogmas básicos do sistema capitalista: a confiança e a transparência”. A figura do auditor passa, então, de um modelo de controle organizacional para imposição mercadológica e legal. Processos de incorporação, fusão ou cisão entre empresas possuem exigências legais da efetuação de auditoria nas empresas envolvidas.

O papel da auditoria, seja ela interna ou externa, se sustenta na detecção de erros e fraudes. Através disso, o parecer dos auditores deveria assegurar a integridade das informações, fundamental para a tomada de decisão de novos investidores, por exemplo. Contudo, mesmo com o progresso de métodos de adoção dos procedimentos de auditoria, ainda constatamos na mídia casos de fraudes gigantescas nas empresas. Tais fraudes podem ter passado despercebidas aos olhos dos auditores, o que nos leva a contestar a eficácia dos procedimentos aplicados no trabalho da auditoria.

Este estudo sugere uma contribuição através da identificação de possíveis soluções que possam minimizar a ocorrência de fraudes e erros, bem como sugerir formas de melhor aplicabilidade dos procedimentos de auditoria, os quais reduzam os riscos em que estão sujeitos os profissionais da área. A condução deste trabalho

será feita com base na coleta de dados em pesquisas bibliográficas e pesquisas descritivas, esta com análises decorridas da observação de procedimentos aplicados na organização em estudo por auditores e externos.

1.1 PROBLEMA

Empresas de renome internacional têm aparecido na mídia como foco de revelações de fraudes gigantescas e maquiagem de suas demonstrações financeiras, fato este que põem em risco a credibilidade dos contabilistas e principalmente dos auditores.

Esse cenário nos remete uma dúvida, sem questionar o conhecimento técnico dos profissionais de auditoria, mas sim a condução dos procedimentos aplicados no processo: qual o impacto do nível de qualidade da auditoria executada na empresa “Alfa” em relação às necessidades dos usuários das informações contábeis?

1.2 OBJETIVOS

1.2.1 Objetivo Geral

Analisar o trabalho executado pela auditoria externa em relação ao ano de exercício social da empresa “Alfa”, identificando soluções que possam amenizar os riscos inerentes de erros ou fraudes, sejam eles de responsabilidade da organização ou dos auditores.

1.2.2 Objetivos Específicos

- Avaliar a execução do trabalho de auditoria através da analogia dos comentários da auditoria em relação às normas vigentes;
- Verificar se a condução da auditoria foi adequada à irregularidade detectada;
- Correlacionar a viabilidade da aplicação dos procedimentos aos riscos de auditoria;
- Apresentar soluções para a melhor aplicabilidade dos procedimentos de auditoria e, conseqüentemente, para a redução dos riscos de auditoria.

1.3 JUSTIFICATIVA

A escolha do tema se baseia na relevância do assunto no cenário mundial já que casos de fraude em empresas de grande porte estão constantemente presentes na mídia, inclusive envolvendo grandes empresas de auditoria, como a de integrantes do grupo conhecido como “*Big Five*”, composto pelas empresas: Deloitte Touche Tohmatsu, Ernest & Young, KPMG, Pricewaterhouse Coopers e Arthur Andersen. O que nos leva a refletir sobre a existência de certa vulnerabilidade nos trabalhos exercidos pelos profissionais de auditoria mais experientes.

Apesar das inovadoras técnicas desenvolvidas por grandes empresas de auditoria, a ineficiência do processo aparece com a dimensão e o tempo gasto até as descobertas de tais fraudes. Escândalos como a da empresa Parmalat forçaram mudanças legais a fim de aumentar a responsabilidade dos executivos, contadores e auditores. Há ainda, em alguns casos extremos como o da empresa Enron, onde as fraudes detectadas vitimaram empresas de auditorias sólidas, no caso Arthur Andersen, considerada conivente e co-responsável pelas fraudes nas demonstrações contábeis. O impacto do escândalo teve tamanha dimensão que refletiu na falência da Andersen, reduzindo o seleto grupo de maiores empresas de auditoria para “*Big Four*”.

Devido à complexidade das informações e o grande número de transações contábeis a serem examinadas na execução de uma auditoria, é inevitável que exista o risco de que erros ou irregularidades existentes nos registros e nas demonstrações contábeis possam não ser detectados pelo auditor durante a execução da auditoria. Estes riscos são conhecidos como riscos de auditoria.

Através da aplicação de técnicas como a amostragem e o conceito de relevância, o risco pode ser amenizado ou não dependendo da concepção do auditor. Isso porque a amostragem consiste na seleção da população a ser examinada que, mesmo prevista nos procedimentos de auditoria da NBCT, é determinada pelo profissional que executa a auditoria. O mesmo ocorre com a definição de relevância dos dados a serem analisados. Nesses casos, a capacitação técnica do auditor é o fator principal que determina a qualidade do processo de auditoria, bem como a elaboração de uma parecer transparente e correto.

A credibilidade torna-se então, característica essencial de grandes empresas de auditoria, definindo até mesmo a sua sobrevivência no mercado. A aplicação de

métodos que viabilizem menos riscos de auditoria pode garantir a credibilidade dos auditores, evitando escândalos de fraudes em empresas auditadas. Assim, pode-se dizer que o estudo e a pesquisa acerca do tema “erros e fraudes nas demonstrações contábeis” fazem-se extremamente necessárias, como uma contribuição acadêmica á um problema “real” das organizações, considerando a possibilidade de haver ineficiências nos procedimentos do processo de auditoria.

1.4 Caracterização da Empresa

Para o desenvolvimento do projeto foi selecionada uma empresa, a qual será denominada “Alfa” para o objeto deste estudo. A organização em estudo trata-se de uma empresa do ramo farmacêutico, a qual oferece diversas opções terapêuticas para uma variedade de doenças. As informações a seguir foram fornecidas pela “Alfa”.

O setor farmacêutico brasileiro é regulado pela Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa, criada pelo Ministério da Saúde, de acordo com as atribuições definidas na Lei 9.782/99. Cabe a Anvisa aprovar a comercialização de qualquer medicamento.

Deste modo, a Anvisa é responsável pelo monitoramento dos preços dos medicamentos que estão no mercado e auxilia tecnicamente no estabelecimento do preço de novos medicamentos. Além disso, a Anvisa monitora o mercado dos produtos para a saúde e reúne várias informações econômicas de algumas classes desses produtos, assim como relatórios técnicos e bulas, no momento de uma solicitação ou revalidação do registro de medicamentos.

No que tange o setor farmacêutico, é visível que a ascensão social ocorrida no Brasil nos últimos anos, resulte no crescimento na demanda da área. O aumento do poder aquisitivo e do número de empregos formais na população gera também o número de pessoas com acesso aos planos de saúde.

Entretanto, se o mercado cresce com os bons resultados econômicos vividos no país, as indústrias da área devem se atentar a outros fatores. Como exemplo, as novas resoluções da Anvisa proíbem a venda de antibióticos sem receita e limitam a venda de itens não relacionados à saúde. Fato este, que exige às indústrias e ao comércio a busca de novas oportunidades.

Por este motivo, é imprescindível a ocorrência de gastos como o de incentivo a Pesquisa e Desenvolvimento (P&D) em indústrias deste ramo. Vários estudos são elaborados para investigar os efeitos clínicos de um produto, além de analisar os mecanismos de absorção, distribuição, metabolismo e excreção do medicamento em estudo, definindo o seu nível de segurança e eficácia.

Um obstáculo atual bem definido no setor farmacêutico trata-se da existência de uma enorme pressão para reduzir seus custos. Quando diferentes tratamentos são usados para uma mesma finalidade, a forma mais adequada de tomar a decisão pela melhor alternativa é avaliar o respectivo custo-benefício.

E este, é um dos assuntos mais discutidos na área da indústria de medicamentos nos últimos tempos: a expressiva dificuldade na absorção de seus custos globais de logística. Essa dificuldade se expressa na falta de recursos financeiros de indivíduos, empresas privadas e governos para efetuar o pagamento de produtos e serviços, quando por outro lado os usuários dos sistemas de saúde exigem cada vez mais qualidade e segurança dos mesmos.

Nos dias de hoje há uma forte tendência imposta pelo mercado em considerar aspectos financeiros nas decisões em saúde. Fato este, justificado pelo aumento dos custos na área de saúde, ocasionada principalmente pelo ingresso de tecnologias inovadoras e pelos gastos essenciais em P&D. Em contrapartida, a redução de sofrimento e o prolongamento da expectativa de vida são fatores positivos que garantem o retorno de investimento do setor.

Em função disso, atualmente muitas formas de monitoramento dos custos tem sido criadas e utilizadas. Paralelamente, a demanda e cobrança mercadológica exigida continuam apresentando crescimento. Nesse cenário, a indústria necessita investir em novas tecnologias aliando o custo e a qualidade dos medicamentos a um valor de absorção do mercado.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

Vários são os conceitos sobre auditoria e os autores responsáveis pelo desenvolvimento desses conceitos, não havendo a necessidade de uma análise extensa sobre essa definição.

A auditoria surgiu como consequência da necessidade de confirmação dos registros contábeis, em virtude do aparecimento das grandes empresas e da taxaço do imposto de renda, baseado nos resultados apurados em balanço. Sua evolução ocorreu paralelamente ao desenvolvimento econômico, que gerou as grandes empresas, formadas por capitais de muitas pessoas, que têm na confirmação dos registros contábeis a proteção ao seu patrimônio (FRANCO, 2001, p. 37).

Em um ambiente econômico com inúmeras transações de valores significativos e interesses diversos é difícil afirmar a veracidade das informações apresentadas. Por esta razão, surge a figura do auditor a fim de avaliar registros, controles internos e demonstrações contábeis compreendidas em auditorias internas ou auditorias externas.

...o surgimento da auditoria está ancorado na necessidade de confirmação por parte dos investidores e proprietários quanto à realidade econômico-financeira espelhada no patrimônio das empresas investigadas e, principalmente, em virtude do aparecimento de grandes empresas multigeograficamente distribuídas e simultâneo ao desenvolvimento econômico que propiciou participação acionária na formação do capital de muitas empresas (ATTIE, 1998, p. 27).

O financiamento obtido de terceiros, investidores, se mostrou uma forma interessante de capital para as empresas, por outro lado numa realidade de interesses diversos e difusos é muito difícil assegurar que nenhuma transação ou contingência está sendo omitida para que a empresa se mostre mais atrativa. O auditor com a independência e conhecimento necessários para avaliar tais demonstrativos consegue garantir ao mercado que a empresa realmente não omite nenhuma transação ou contingência com o intuito de obter financiamentos.

Já Almeida afirma que:

A auditoria externa ou auditoria independente surgiu como parte da evolução do sistema capitalista. No início, as empresas eram fechadas e pertenciam a grupos familiares. Com a expansão do mercado e o acirramento da concorrência, houve a necessidade de a empresa ampliar suas instalações fabris e administrativas, investir no desenvolvimento tecnológico e aprimorar os controles e procedimentos internos em geral,

principalmente visando à redução de custos e, portanto, tornando mais competitivos seus produtos no mercado (ALMEIDA, 1996, p. 26).

2.1 NORMAS E PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

No caso específico da atividade de auditoria independente das demonstrações contábeis, o *American Institute of Certified Public Accountants* (AICPA), ao conceituar as normas de auditoria geralmente aceitas citado pelo Instituto dos Auditores do Brasil - IAIB declara que:

As normas de auditoria diferem dos procedimentos, naquilo que os "procedimentos" se relacionam com atos a serem praticados, enquanto que as "normas" tratam das medidas de qualidade na execução desses atos e dos objetivos a serem alcançados com o uso dos procedimentos adotados. As normas de auditoria, assim diferenciadas dos procedimentos de auditoria, dizem respeito não apenas às qualidades profissionais do auditor, mas, também, à sua avaliação pessoal do exame efetuado e do parecer emitido.

Sobre a posição do AICPA, Cavalcante (1994, p. 59) afirma que a diversidade do trabalho de auditoria, tendo em vista características específicas de cada entidade e as múltiplas atividades, nas quais os auditores independentes são levados a executar os seus trabalhos dificulta estabelecer um conjunto extenso de normas técnicas a ponto de cobrir todo o campo de atuação desses profissionais. Desse modo, as Normas Usuais de Auditoria configuram normas de caráter abrangente, contudo obrigatoriamente amparados às normas legais.

A Comissão Valores Mobiliários (CVM), na condição de órgão emissor de normas de auditoria independente, tem sua amplitude de controle limitada ao seu espectro de atuação, ou seja, as companhias que negociam títulos e valores mobiliários. Assim, somente aplicam-se suas orientações e exigências aos trabalhos de auditoria independente executados para empresas sob sua responsabilidade de fiscalização.

Diferente a auditoria externa, com foco mais administrativo, segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), "a auditoria interna constitui o conjunto de procedimentos técnicos que tem por objetivo examinar a integridade, adequação e eficácia dos controles internos e das informações físicas, contábeis, financeiras e operacionais da Entidade".

Em 1995 o CFC aprovou a Norma Brasileira de Contabilidade da Auditoria Interna, a qual tem o objetivo de expor o conhecimento do papel e as

responsabilidades do auditor interno, além de determinar uma base para orientação e avaliação do desempenho da auditoria.

Como tendência na auditoria interna é ter exames detalhados às circunstâncias individuais de cada caso e abordarem-se assuntos muitas vezes delicados e até controvertidos, é importante que se trabalhe segundo um conjunto de normas capazes de proporcionar estruturação e previsibilidade.

Há outros motivos para se estabelecerem normas de auditoria profissional. Espera-se dos auditores operacionais não só objetividade, mas, também minuciosidade e exatidão no trabalho. A necessidade de cumprir tarefas complicadas em tempo hábil gera nesta área o mesmo tipo de pressão que em outras – pressões para procurar caminhos mais rápidos, e a tentação de fazer julgamentos apressados em informações incompletas ou de agir sem considerar a lógica de um conjunto de relações. A aplicação uniforme das normas ajuda a manter a alta qualidade do trabalho frente às tais pressões (CREPALDI, 2002 p. 41).

No Brasil, a adoção da auditoria vem sendo feita a anos, entretanto o seu reconhecimento deu-se apenas nos últimos anos, atravessando um processo de transformação conceitual, a qual consiste na mudança de uma postura fiscalizadora e punitiva, passando a uma postura técnica de assistência empresarial que beneficia e aprimora os controles internos.

De acordo com Braga (1989, p. 227), controlar é avaliar os resultados das atividades. Nas organizações os sistemas que permitem organizar, avaliar e controlar as atividades financeiras, contábeis, operacionais e gerenciais são chamados controles internos. Assim, Almeida (1996, p.50) define controle interno como o conjunto de procedimentos, métodos ou rotinas com os objetivos de proteger os ativos, produzir dados contábeis confiáveis e ajudar a administração na condução ordenada dos negócios da empresa. Sendo assim, o controle interno pode ser ramificado em controles contábeis e controles administrativos, definidos por Attie como:

Controles contábeis: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos diretamente relacionados, principalmente com a salvaguarda do patrimônio e a fidedignidade dos registros contábeis. Geralmente incluem os seguintes controles: sistema de autorização e aprovação; separação das funções de escrituração e elaboração dos relatórios contábeis daquelas ligadas às operações ou custódia dos valores; e controles físicos sobre estes valores.

Controles administrativos: compreendem o plano de organização e todos os métodos e procedimentos que dizem respeito, à eficiência operacional e à adesão à política traçada pela administração. Normalmente, se relacionam de forma indireta aos registros financeiros. Com frequência abrangem análises estatísticas, estudos de tempo e movimentos, relatórios de desempenho, programas de treinamento e controle de qualidade (ATTIE, 2007, p. 111).

Nesse contexto, a qualidade do controle interno reflete diretamente na dimensão do trabalho que será executado pelo auditor. Seja com o intuito de avaliar os controles internos ou o de verificar a veracidade das informações e das demonstrações financeiras, cabe ao auditor definir e aplicar os procedimentos que possam produzir provas materiais que fundamente e evidencie seu parecer.

Os procedimentos de Auditoria são constituídos por técnicas de observação ou mesmo verificação direta com documentação, cálculos ou outros métodos que possam lhe assegurar a veracidade das informações. Attie define que:

A seleção e a data de aplicação dos procedimentos de Auditoria devem ser definidas com vistas na efetividade do controle interno e na materialidade envolvida. Assim sendo, uma vez que o controle interno tenha sido julgado como adequado, os exames de Auditoria podem ser realizados em data intermediária à do encerramento, bastando para isto que o auditor execute procedimentos alternativos que atestem o valor do encerramento (ATTIE, 2007, p. 61).

O Conselho Federal de Contabilidade – CFC, por meio da Norma Brasileira de Contabilidade Técnica – NBC T nº 11.2.6, aprovada pela Resolução 820/97, publicada no Diário Oficial da União em 21 de janeiro de 1998, apresenta alguns procedimentos de auditoria, sendo tanto testes substantivos como de observância, conforme segue:

11.2.6 APLICAÇÃO DOS PROCEDIMENTOS DE AUDITORIA

11.2.6.2 Na aplicação dos testes de observância e substantivos, o auditor deve considerar os seguintes procedimentos técnicos básicos:

- a. inspeção – exame de registros, documentos e de ativos tangíveis;
- b. observação – acompanhamento de processo ou procedimento quando de sua execução;
- c. investigação e confirmação – obtenção de informações junto a pessoas ou entidades conhecedoras da transação, dentro ou fora da entidade;
- d. cálculo – conferência da exatidão aritmética de documentos comprobatórios, registros e demonstrações contábeis e outras circunstâncias; e
- e. revisão analítica – verificação do comportamento de valores significativos, mediante índices, quocientes, quantidades absolutas ou outros meios, com vistas à identificação de situações ou tendências atípicas.

Os testes substantivos são definidos por Andrade como:

Para a execução dos testes substantivos o auditor retira amostras com o intuito de obter evidências quanto à validade e propriedade das transações registradas contabilmente (ANDRADE 1988, p.15).

Já os testes de observância são, também, denominados de testes de aderência ou testes de controle. Santi define testes de observância como:

...o conjunto de procedimentos de auditoria destinados a confirmar se as funções críticas de controle interno, das quais o auditor dependerá nas fases subseqüentes da auditoria, estão sendo efetivamente executadas (SANTI, 1988, p. 88).

Os testes substantivos relacionam-se inversamente aos testes de observância. Quanto maior a confiança constatada nos controles internos, menor a extensão e profundidade na aplicação dos testes substantivos. Por outro lado, maior será a aplicação dos testes substantivos, quando constatado fragilidade do controle interno pelo auditor.

A execução dos testes, bem como a de procedimentos, é de responsabilidade e, portanto fica a critério do auditor definir aquele item de maior importância de um fato ou de um elemento em relação ao objetivo do exame, ou seja, determinar sua relevância. Porém, é difícil obter uma análise direta de como identificar o item de maior importância. O julgamento de relevância para uma empresa pode não ser a mesma para outra, ou o que pode ser importante para um auditor pode não ser importante para outro.

Segundo as Normas Brasileiras de Contabilidade e das suas respectivas Interpretações Técnicas, na NBC T 11, o auditor deve considerar a relevância quando determinar a natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria, quando avaliar o efeito das distorções sobre os saldos, denominações e classificação das contas, e quando determinar a adequação da apresentação e da divulgação da informação contábil.

De acordo com a Resolução do CFC nº 1.281/10, a NBC T 11 continuaria em vigor até o ano de 2010. Pois, devido à transformação dos pronunciamentos e interpretações do CFC em normas ter ocorrido somente no final do ano de 2009, os profissionais necessitariam de tempo hábil para o estudo dessas novas normas obrigatórias, então, a partir de dezembro de 2010.

Tais normas denominadas NBC TAs favorecem o rigor e controle nos procedimentos contábeis. Os auditores terão de seguir os novos padrões de conduta e qualidade que já estão alinhados aos padrões internacionais, decorrentes da necessidade de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade.

Para auxiliar a aplicação e interpretação das NBC Tas, em sua estrutura constituem-se algumas descrições de termos e uma seção denominada “definições”. Os significados atribuídos nesta seção não se destinam a passar pro cima de conceitos estabelecidos em outras fontes, mas são citadas apenas para facilitar a interpretação e fundamentar uma tradução comum e consistente.

Para fins das NBC TAs, os seguintes termos possuem os conceitos atribuídos a seguir:

<i>Estrutura de relatório financeiro aplicável</i>	Adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.
<i>Evidências de auditoria</i>	Informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBC TAs, a suficiência das evidências de auditoria é a quantidade necessária da evidência de auditoria afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência. Já a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.
<i>Risco de auditoria</i>	Risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.
<i>Auditor</i>	Referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC-TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo “sócio do trabalho” ao invés de auditor. “Sócio do trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.
<i>Risco de detecção</i>	Risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.
<i>Demonstrações contábeis</i>	Representação estruturada de informações contábeis históricas, incluindo notas explicativas relacionadas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. As notas explicativas relacionadas geralmente compreendem um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações.
<i>Informação contábil histórica</i>	Informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.

<i>Distorção</i>	Diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.
<i>Premissa</i>	Relativa às responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com base na qual a auditoria é conduzida - Que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria.
<i>Julgamento profissional</i>	Aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.
<i>Ceticismo profissional</i>	Postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.
<i>Asseguração razoável</i>	No contexto da auditoria de demonstrações contábeis, corresponde a um nível alto, mas não absoluto, de segurança.
<i>Risco de distorção relevante</i>	Risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes: o risco inerente e o risco de controle.
<i>Responsável pela governança</i>	Pessoa ou organização com a responsabilidade de supervisionar de forma geral a direção estratégica da entidade e obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatório financeiro. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir empregados da administração, por exemplo, membros executivos de conselho de governança de uma entidade do setor privado ou público, ou sócio-diretor.

QUADRO 1 – CONCEITOS PARA FINS DE NBC TAS

FONTE: Elaborado pelos autores.

A estrutura de uma NBC-TAs está disponibilizada de forma a propiciar um melhor entendimento aos usuários. Todas as normas são compostas por: introdução, objetivos gerais do auditor, definições, requisitos e uma seção de aplicação, outros materiais explicativos e, quando necessário, apêndices.

As NBC TAS exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:

- Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
- Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.
- Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas (NBC-TA 200).

2.1.1 NBC-TA – 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com as Normas de Auditoria

Esta norma esclarece o objetivo da auditoria, descrito como o aumento de confiança nas demonstrações contábeis, o obtido através da expressão de uma opinião do auditor sobre as demonstrações elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. Porém, a auditoria das demonstrações contábeis não exime da administração ou dos responsáveis pela governança em conhecer certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria.

Como requisitos fundamentais para o exercício da auditoria, a norma atribui a obrigatoriedade das seguintes características do auditor:

- requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis;
- ceticismo profissional;
- julgamento profissional e evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria; e
- condução da auditoria em conformidade com as NBC TAs.

Além disso, a NBC TA 200 discorre que tais normas aprovadas para o ano de 2010, exigem que o parecer do auditor obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis estão livres de distorções relevantes, independentes se causadas por erro ou fraude. Apesar disso, a asseguuração razoável não é um nível absoluto de segurança devido às limitações existentes no processo de auditoria, as quais resultam das evidências baseadas pelo auditor expressadas por suas conclusões.

Limitação inerente da auditoria

A45. O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria à zero, e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido à fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes, e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião são persuasivas ao invés de conclusivas. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da:

- natureza das informações contábeis;
- natureza dos procedimentos de auditoria; e
- necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

Segundo o item A.47 da “Aplicação e outros materiais explicativos” que compõe a NBC TA 200 sobre a natureza dos procedimentos de auditoria, cabe ressaltar:

A47. Há limites práticos e legais à capacidade do auditor de obter evidências de auditoria. Por exemplo:

- Existe a possibilidade de que a administração ou outros possam não fornecer, intencionalmente ou não, as informações completas que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis ou que tenham sido solicitadas pelo auditor. Portanto, o auditor não pode ter certeza da integridade da informação, embora tenha executado os procedimentos de auditoria para obter certeza de que todas as informações relevantes foram obtidas.
- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para sua ocultação. Portanto, os procedimentos de auditoria aplicados para coletar evidências de auditoria podem ser ineficazes para a detecção de distorção relevante que envolva, por exemplo, conluio para a falsificação de documentação que possa fazer o auditor acreditar que a evidência de auditoria é válida quando ela não é. O auditor não é treinado nem obrigado a ser especialista na verificação de autenticidade de documentos.
- A auditoria não é uma investigação oficial de suposto delito. Portanto, o auditor não recebe poderes legais específicos, tais como o poder de busca, que podem ser necessários para tal investigação.

A falha no cumprimento de um objetivo, de acordo com a norma, requer o julgamento profissional do auditor, o qual considera os resultados dos procedimentos aplicados correlacionado com as exigências das NBC TAs.

2.1.2 NBC-TA-240 – Responsabilidade do Auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria das demonstrações contábeis

O conteúdo desta Norma destina-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos que possibilitem detectar tal distorção. A priori, o auditor deve aceitar os registros e documentos auditados como legítimos. Porém, caso haja dúvida sobre a autenticidade das informações, cabe ao auditor investigar estas inconsistências.

No que tange esta norma, os objetivos do auditor são: identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude, obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre tais riscos identificados e responder adequadamente a suspeita ou fraude detectada.

Previsto no item 17 ao 24 desta Norma, o auditor deve aplicar certos procedimentos para obter informações utilizadas na identificação de riscos de distorção relevante decorrente de fraude, tais como:

- O auditor deve fazer indagações à administração e outros responsáveis da entidade incluindo os membros da auditoria interna, se existente, a fim de

determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios que afetem a entidade;

- Dependendo do grau de envolvimento dos responsáveis pela governança na administração da entidade, o auditor deve identificar a eficácia da implantação de processos que minimizem os riscos de fraudes e erros; e
- Deve o auditor verificar a existência de variações inesperadas encontradas durante a aplicação de procedimentos de auditoria, atentando-se a indicações de presença de um ou mais fatores de riscos de fraude.

2.2 RISCO DE AUDITORIA

Além da dificuldade no simples fato de julgamento, a relevância também está ligada ao risco de auditoria. Brasiliano trata de risco de auditoria como:

Risco é a ameaça de que um novo evento afete a habilidade da empresa em atingir seus objetivos e suas estratégias de negócios, com potencial necessário de causar dano ao seu patrimônio, seja ele tangível ou intangível (BRASILIANO, 2003, p.55).

O termo risco, em auditoria, é utilizado para expressar a possibilidade de o auditor emitir uma opinião inadequada sobre as demonstrações contábeis quando elas não refletem adequadamente a realidade. Conforme se destaca nas normas de auditoria, essa providência é necessária para que o auditor possa determinar a natureza e a extensão dos exames e, ainda, o momento em que devem ser aplicados.

Na verdade, o risco de auditoria deve ser levado em consideração desde o início da auditoria, ou seja, desde seu planejamento. Ao definir seu plano de auditoria, o auditor independente deve levar em conta quais fatores poderiam resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis sob exame.

Segundo a NBCT os riscos de distorção relevante no nível de afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle. Ambos são riscos presentes na entidade independentemente da auditoria das Demonstrações Contábeis.

Fatores no ambiente da entidade relacionados às várias classes de transações, saldo contábeis de divulgações podem influenciar o risco inerente¹ conexo a uma afirmação específica. Além disso, fatores externos que originam riscos de negócios também podem influenciar o risco inerente. Isto ocorre, por exemplo, na transformação de um produto em obsoleto decorrente de inovações tecnológicas, ocasionando distorções de estoques em relação à superavaliação.

Contudo o risco de controle² está relacionado com a eficácia dos controles estabelecidos na entidade. A implementação e manutenção dos controles externos, independente da sua qualidade estrutural pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorções relevantes. Devido à existência de limitações inerentes ao controle interno ocorridos por equívocos humanos ou conluio da administração, sempre haverá algum risco de controle.

A40. As NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente e ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção relevante pode ser expressa em termos quantitativos, como porcentagens, ou em termos não quantitativos. De qualquer forma, a necessidade de que o auditor faça avaliações apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais elas são feitas.

Para um dado nível de risco de auditoria, quanto maior o risco de distorção relevante na visão do auditor, menor o risco de detecção que pode ser aceito e, portanto mais persuasivas são as evidências de auditoria exigidas. Isto porque o nível aceitável de detecção tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. Contudo, o risco de detecção só pode ser reduzido, jamais eliminado, devido às limitações inerentes de uma auditoria.

A43. O risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Portanto, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo

¹ O risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados. (NBC TA 200)

² O risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade. (NBC TA 200)

auditor. Assuntos como: planejamento adequado, designação apropriada de pessoal para a equipe de trabalho, aplicação de ceticismo profissional, e supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado, ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar erroneamente os resultados da auditoria.

A gestão de riscos é um tema que vem recebendo atenção no mundo empresarial e diversas novas funções relacionadas à gestão de riscos vêm surgindo, como o assessor de gestão de riscos, em inglês "*risk officer*", e o coordenador de gestão de riscos. No entanto, há muitos anos os auditores vêm planejando e executando seu trabalho tendo como referencial o mapeamento de riscos. Atualmente, os profissionais da área desenvolvem metodologias que contemplam, entre outros assuntos, o mapeamento de riscos relacionados com as demonstrações financeiras.

Além da análise do risco, como o processo de auditoria é geralmente realizado por procedimentos de amostragem, este não contempla a totalidade das transações ocorridas na empresa (CUNHA e BEUREN, 2006, p. 67). Deste modo, para que esse processo seja eficiente na detecção de possíveis fraudes, faz-se necessário um entendimento do ambiente organizacional. Logo, além da gestão de riscos, o planejamento de uma auditoria também deverá possibilitar a identificação de possíveis indícios de fraudes e erros.

Ao contrário do 'erro' que se trata de um ato não-intencional, a fraude refere-se ao ato intencional de tirar benefício próprio de determinada situação. Segundo o Conselho Federal de Contabilidade (CFC) nº 820/1997, que aprova as Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis (NBC T 11) fraude e erro se diferencia no aspecto:

11.1.4 – FRAUDE E ERRO

11.1.4.1 – Para os fins destas normas, considera-se:

- fraude, o ato intencional de omissão ou manipulação de transações, adulteração de documentos, registros e demonstrações contábeis; e
- erro, o ato não intencional resultante de omissão, desatenção ou má interpretação de fatos na elaboração de registros e demonstrações contábeis.

A fraude pode ser praticada por pessoas da própria empresa, que ocupam qualquer posição executiva, gerencial ou diretiva, ou por pessoas de fora da empresa, com ou sem a conivência de membros da mesma. Boa conduta ética por

parte dos executivos da organização é princípio básico para a proteção dos acionistas contra fraudes e atos ilícitos possíveis de serem executados.

A2. A informação financeira fraudulenta envolve distorções intencionais, inclusive omissões de valor ou divulgações nas demonstrações contábeis para enganar os usuários destas. Ela pode ser causada pelas tentativas da administração de manipular os ganhos de modo a enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções do desempenho e da lucratividade da entidade. Essa manipulação de ganhos pode começar com pequenos atos ou com o ajuste inadequado de premissas e mudanças de julgamento pela administração. Pressões e incentivos podem levar tais atos a crescer a ponto de resultarem em informação financeira fraudulenta. Essa situação pode ocorrer quando, decorrem de pressões para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho, a administração assume posições que fazem com que as informações contábeis fraudulentas provoquem distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em algumas entidades, a administração pode ser motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para minimizar a tributação ou inflar ganhos para garantir financiamentos bancários.

O ato de fraudar ou falsificar documentos, inclusive assinaturas, registrar lançamentos fictícios, omitir, antecipar ou atrasar o reconhecimento de operações são técnicas que podem ser utilizadas pela administração, a fim de burlar controles organizacionais. Contudo, um meio mais comum de fraude praticada não só pela administração, mas principalmente por empregados é a apropriação indevida de ativos reconhecida por: furto de ativos físicos ou propriedade intelectual (conluio com concorrentes utilizando informações privilegiadas), pagamentos de produtos ou serviços inexistentes, pagamentos de empregados fictícios. Em quase todas estas situações a fraude costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos para ocultar o desaparecimento dos ativos ou autorizações nunca concedidas.

Uma hipótese que é possível apontarmos da não detecção de fraudes e erros pelos auditores não foca diretamente em procedimentos, papéis de trabalho ou laudos técnicos, mas sim do resultado da relação interpessoal entre auditor e auditado. É comum a percepção do auditor em reconhecer o temor do responsável em determinada função dentro da organização ao passar informações que possam decorrer na descoberta de possíveis erros no seu desempenho na empresa. Fato este, que revela a dificuldade do profissional em auditoria na coleta de dados relevantes ao parecer.

Como o auditor tratará esses assuntos junto às áreas é vital para o sucesso de um bom relacionamento entre auditor/auditado, de forma que permita que as portas dessas áreas continuem abertas para trabalhos

futuros. É importante que os auditados sintam nos auditores disposição para auxiliá-los na solução de seus problemas e no encaminhamento junto aos demais segmentos da empresa (ATTIE, 1998, p.33).

3. METODOLOGIA

Primeiramente, para explanar a fundamentação teórica serão realizadas pesquisas bibliográficas, uma vez que o trabalho constitui na coleta, seleção, análise e interpretação da literatura existente sobre o assunto, composta de livros, teses e dissertações, artigos de jornais e revistas, manuais de metodologia de trabalho de empresas de auditoria, pronunciamentos de órgãos oficiais e não oficiais da atividade de auditoria e “sites” da Internet pertinente ao tema.

Após a exposição dos aspectos conceituais serão solicitadas a uma empresa de auditoria informações que servirão de base para o desenvolvimento do trabalho. E a partir daí será possível descrever a empresa caracterizada como o cenário do estudo para que seja possível verificar a aplicação de procedimentos em um ambiente organizacional. Contudo, não nos foi permitido o acesso a dados históricos e específicos da organização, a fim de preservar o seu nome.

Estes dados serão concedidos por uma empresa de auditoria independente, a qual irá fornecer o Relatório à Administração de um de seus clientes. Entretanto, a auditoria nos adiantou que não poderá divulgar informações tais como: o nome da empresa auditada, a data da realização da auditoria e o nome dos profissionais que realizaram a auditoria.

O documento que se pretende analisar trata-se do Relatório à Administração. Nele haverá a possibilidade de verificarmos como a auditoria se posicionou mediante as irregularidades encontradas na realização de seu trabalho. Um relatório à administração tem caráter informativo e dita procedimentos que devem atencionar os diretores da organização sendo que, cabe a eles, a decisão de repassar ou não as orientações da auditoria aos setores. Caso sejam fornecidos, documentos auxiliares ao relatório também poderão ser analisados para melhor compreensão da execução da auditoria.

A confecção do estudo se fará através da verificação da compatibilidade dos comentários da auditoria em relação às normas vigentes. Segundo pesquisas bibliográficas e estudos de casos torna possível uma análise de conduta da empresa e dos auditores conforme as observações feitas. Sendo assim, caso sejam detectadas falhas na aplicação dos procedimentos de auditoria, identificaremos possíveis soluções que eliminem, ou ao menos minimizem riscos e falhas.

4. AVALIAÇÃO DE RESULTADOS

4.1 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO - ATIVO DIFERIDO

4.1.1 Comentário da auditoria

Nos últimos anos, houve um acréscimo significativo no saldo do ativo diferido, em razão de custos com desenvolvimento e registro de novos produtos e outros projetos que visam à melhoria de processos administrativos e operacionais.

A Lei das Sociedades Anônimas, em seu artigo 179, item V, define que serão classificados como ativo diferido “as aplicações de recursos em despesa que contribuirão para a formação do resultado de mais de um exercício social, inclusive os juros pagos ou creditados aos acionistas durante o período que anteceder o início das operações sociais”. A definição da Lei das Sociedades Anônimas é muito abrangente e pode gerar dúvidas quanto à sua aplicação em diversas situações de investimentos efetuadas pelas empresas, em que a Administração espera obter resultados positivos.

Nesse contexto, descrevemos uma definição um pouco mais restritiva e pertinente à realidade da Empresa: “O ativo diferido compreende despesas incorridas no período de pesquisa e desenvolvimento de novos produtos ou processos, que tem como finalidade gerar resultados positivos futuros por mais de um exercício social e que gerem margem suficiente para cobrir a amortização dos custos totais do período de pesquisa e desenvolvimento e a correspondente depreciação dos ativos fixos relacionados aos novos produtos ou serviços”.

A Administração da Empresa não possui estudos de viabilidade técnica e de retorno sobre o investimento aplicado para os principais projetos.

A amortização dos custos diferidos deve ter início após o projeto estar concluído e disponível para comercialização ou para uso pela Empresa e o critério de amortização deve obedecer fielmente ao período ou aos montantes proporcionais apresentados no estudo de viabilidade técnico-financeira inicialmente previsto para o projeto.

4.1.2 Recomendação da auditoria

Recomendamos que todos os custos relacionados a projetos classificados na rubrica de ativo diferido estejam suportados por estudos de viabilidade técnica e de retorno de investimento, sendo sua amortização monitorada e controlada de acordo com esses estudos. Devem ser efetuados ajustes para redução do ativo diferido sempre que a Administração, baseada em evidências e nas práticas contábeis adotadas no Brasil, assim o entender.

4.1.3 Análise

A condição para classificarmos um ativo como diferido é que, sempre, haja razoável segurança da realização futura desses saldos diferidos por meio de receitas que venham a abrir os custos e despesas futuras e gerem margem para atender à amortização desses diferidos e a depreciação dos bens do imobilizado correspondente.

Quanto à amortização, a Lei 6.404/76 estabelece:

Em prazo não superior a dez anos, a partir do início da operação normal ou do exercício em que passem a ser usufruídos os benefícios deles decorrentes, devendo ser registrada a perda do capital aplicado quando abandonados os empreendimentos ou atividades a que se destinavam, ou comprovado que essas atividades não poderão produzir resultados suficientes para amortizá-los (IUDÍCIBUS, 2009, p. 239).

Diante desses conceitos cabe ao auditor efetuar testes de movimentação do ativo diferido com o objetivo de verificar a consonância dos lançamentos de aquisições e baixas com os documentos apresentados.

Portanto, a recomendação da auditoria é totalmente pertinente no sentido de que seja essencial um estudo apurado do investimento que permita uma base sucinta a classificação deste ativo como diferido. E ainda, a falta desse estudo pode levar a empresa a responder, caso seja constatado a não caracterização de ativo diferido, pelo tratamento errôneo destes gastos, o qual retarda a realização da despesa desobedecendo ao Regime de Competência³.

³ Segundo o Art. 9º da Resolução CFC 750/1993, as receitas e despesas devem ser incluídas na apuração do resultado do período em que ocorrerem, sempre simultaneamente quando se correlacionarem, independentemente de recebimento ou pagamento.

Um caso de fraude com algumas semelhanças a esta identificação da auditoria ocorreu na WorldCom. No ano de 2002 foi descoberto um dos maiores escândalos de fraude nas demonstrações contábeis americanas. A empresa Worldcom, segunda maior provedora de serviços de telefonia de longa distância e de dados nos EUA, detentora do maior número de ações da Embratel colocou no balanço alguns bilhões de dólares como investimentos, quando na verdade eram despesas.

Na visão da imprensa na época, essas transferências foram descobertas pela auditora interna Cynthia Cooper, vice-presidente da WorldCom. Quando informados sobre o ocorrido, tanto a posterior empresa auditora, a KPMG, quanto sua antiga auditora, a Andersen, concordaram que tais transferências não estavam de acordo com os princípios contábeis americanos geralmente aceitos.

4.2 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO - CONTINGÊNCIAS

4.2.1 Comentário da auditoria

Identificamos as seguintes situações quanto ao controle contábil e administrativo sobre as contingências:

- O valor das causas fiscais está sendo provisionado com base em uma avaliação de perda financeira da Administração sobre o total da causa, enquanto o correto seria provisionar o valor integral estimado, quando julgada que a possibilidade de perda é provável.
- Não temos evidência do recebimento periódico (trimestral, quadrimestral, semestral, etc.) de cartas dos advogados de forma padronizada com todas as informações necessárias para avaliação dos processos por parte da Administração.
- Não identificamos planilhas de cálculo analíticas dos processos fiscais suportando os valores apresentados no controle do Departamento Jurídico e as cartas dos advogados.
- Até a data de nossos trabalhos, havia processos cíveis e fiscais pendentes de análise pela Administração para fins de constituição de provisão para contingências.

4.2.2 Recomendação da auditoria

Recomendamos a elaboração de rotinas formalizadas sobre os procedimentos a serem adotados pelo Departamento de Contabilidade na avaliação, no registro e na divulgação das contingências. Como exemplo, podemos destacar o seguinte:

- a) Obter de forma periódica e padronizada cartas dos advogados externos sobre as causas em aberto (exemplo: em base trimestral ou semestral).
- b) As cartas a serem obtidas dos advogados devem conter todas as informações que permitam à Administração avaliar a probabilidade de perda do processo e, quando necessário, descrevê-lo em notas explicativas.
- c) A classificação da avaliação da estimativa de perda do processo deve ser formalizada como perda provável, possível ou remota. Os reflexos contábeis para essa classificação são os seguintes: (i) as causas avaliadas como de risco de perda provável devem ser provisionadas e suas razões descritas em nota explicativa; (ii) as causas avaliadas como de risco de perda possível não são provisionadas, porém suas razões e valores estimados são divulgados em nota explicativa; e (iii) as causas avaliadas como de risco de perda remoto não são provisionadas nem divulgadas.
- d) A avaliação dos valores a serem provisionados relacionados às causas trabalhistas pode ser realizada em bases históricas, complementada por análise individual dos processos, pois podem ocorrer casos em que os valores individuais sejam expressivos e que, por qualquer razão, fujam da média histórica de perda.
- e) Os procedimentos de comunicação entre os Departamentos de Recursos Humanos, Legal e de Contabilidade devem ser avaliados, de forma que as informações sobre as contingências possam ser adequadamente resumidas, avaliadas, registradas e, posteriormente, apresentadas à Alta Administração.

Salientamos que o IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes do Brasil, por meio do pronunciamento técnico XXII, apresenta o tratamento contábil a ser dado a provisões, passivos, contingências passivas e contingências ativas e, portanto, os procedimentos a serem adotados pela Empresa devem ter como base tal pronunciamento.

4.2.3 Análise

A definição de uma provisão pode ser descrita como uma obrigação legal ou informal de uma entidade, proveniente de eventos já incorridos, de prazo ou valor incerto, em que a liquidação irá resultar na entrega de recursos.

Em compatibilidade total com o IAS 37, a NPC 22 - Norma de Pronunciamento Contábil nº 22 trata todas as obrigações com essa característica de provisões de forma igual. Entretanto, para o registro destas provisões, a norma estabelece que certas condições sejam atendidas:

- (a) Uma entidade tem uma obrigação legal ou não formalizada presente como consequência de um evento passado;
- (b) É provável que recursos sejam exigidos para liquidar a obrigação; e
- (c) O montante da obrigação possa ser estimado com suficiente segurança.

Os casos mais comuns de reconhecimento de provisões estão relacionados à existência de ações judiciais com a obrigatoriedade de pagamento de autuações fiscais, reclamações trabalhistas ou indenizações a fornecedores ou clientes.

Nos casos em que a administração, em conjunto com seus advogados, considere provável o desembolso futuro, e sejam atendidos os requisitos estabelecidos na Deliberação CVM n 489/05, a empresa deve reconhecer as respectivas provisões (IUDÍCIBUS, 2009, p. 289).

A recomendação feita pela auditoria é novamente cabível e com base fundamentada nas normas vigentes. A descrição sugestionada dos procedimentos a serem aplicados assegura a empresa a evitar erros e distorções de valores. Portanto, a avaliação de valores fundamentados documentalmente ou através de cálculos é claramente necessária para a mensuração das contingências. E o erro do valor contabilizado, responsabiliza a entidade pelo não cumprimento do Princípio da Prudência.⁴

A falta de relatórios auxiliares onde conste um estudo que fundamente os dados contábeis dificulta a execução da auditoria no sentido de averiguar se tais procedimentos adotados pelo setor contábil são cabíveis à realidade da empresa.

⁴ Na redação dada pela Resolução do CFC 1.282/2010, o Princípio da Prudência pressupõe o emprego de certo grau de precaução no exercício dos julgamentos necessários às estimativas em certas condições de incerteza, no sentido de que ativos e receitas não sejam superestimados e que passivos e despesas não sejam subestimados, atribuindo maior confiabilidade ao processo de mensuração e apresentação dos componentes patrimoniais.

Fato este que inviabiliza a auditoria a aplicar qualquer tipo de procedimento, além da recomendação declarada.

Porém se os valores destas causas estiverem dentro do grau de relevância, os auditores podem sim recorrer ao auxílio de especialistas. Sempre que julgar necessário o auditor deve obter, por intermédio da empresa auditada, carta do advogado esclarecendo e confirmando informações que possibilitem agregar aos papéis de auditoria dados que fundamentem seu parecer.

4.3 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – JUROS CAPITALIZADOS SOBRE ATIVO PERMANENTE EM FORMAÇÃO

4.3.1 Comentário da auditoria

Identificamos que a Empresa não observou a necessidade de adotar o procedimento contábil de capitalizar os juros sobre os bens do ativo permanente de longa maturação. O fundamento dessa questão é o princípio do custo como base de valor, que prescreve a inclusão de todos os gastos incorridos necessários para trazer o ativo às condições do uso pretendido. Se um ativo requer certo período de tempo para atingir essas condições de uso, todos os gastos incorridos, incluídos os encargos financeiros de financiamento de terceiros, durante o período necessário para colocar esse ativo em atividade, são uma parte do seu custo de aquisição.

Com base em nossas análises, o efeito da não-contabilização dos juros relacionados aos bens do ativo permanente de longa maturação não é relevante para XXXX.

4.3.2 Recomendação da auditoria

Recomendamos que a Administração adote o procedimento contábil anteriormente descrito em conformidade com a Resolução do Conselho Federal de Contabilidade - CFC nº 1.025/05 com a finalidade de: (i) atender às práticas contábeis adotadas no Brasil; (ii) evitar distorções nas demonstrações financeiras; e (iii) evitar problemas administrativos em razão de sua não-adoção.

4.3.3 Análise

A Deliberação da CVM nº 193/96 em seu item I e II determina:

I – Os juros incorridos e demais encargos financeiros, relativamente a financiamentos obtidos de terceiros, para a construção de bens integrantes do ativo imobilizado (...), devem ser registrados em conta destacada, que evidencie a sua natureza, e classificados no mesmo grupo do ativo que lhe deu origem.

II – A alocação desses juros e encargos ao resultado do exercício deverá ser feita em consonância com os prazos de depreciação, amortização, exaustão ou baixa dos ativos financiados (IUDÍCIBUS, 2009, p. 289).

A auditoria poderia esclarecer melhor a respeito do prazo de alocação dos encargos no Ativo, conforme descrito no item III da Deliberação da CVM.

III – Os juros e encargos referidos no item 1 somente poderão ser ativados até o momento em que o ativo em construção ou produção estiver substancialmente completado e colocado em condições de uso (IUDÍCIBUS, 2009, p. 289).

A recomendação feita pela auditoria já avalia os riscos em que a organização está disposta. E a detecção deste erro gera a contabilização da despesa antes de seu devido reconhecimento. Pois se contabilizada da forma correta, a despesa só se caracterizaria no resultado, de acordo com a ocorrência da depreciação, amortização, exaustão ou a baixa do bem financiado.

Por esta razão é válida a observação da auditoria quanto a este item, mesmo sem o grau de relevância, em valores, necessário ao período analisado para fim de que esta informação evite a mesma ocorrência futuramente.

Os auditores, certamente, analisaram documentos contábeis e relatórios auxiliares que resultaram nesta observação. Através da conferência de cálculos houve a possibilidade de assegurar que tais valores não são relevantes para o período.

É responsabilidade do auditor efetuar exames para verificar a existência de ônus sobre vários bens do ativo. Por estes referidos ônus corresponderem normalmente a financiamentos, as confirmações bancárias podem comprovar o fato.

4.4 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – DESPESAS ANTECIPADAS

4.4.1 Comentário da auditoria

São registrados na rubrica de despesa antecipada valores pagos à Agência Nacional de Vigilância Sanitária - ANVISA para obter registro (licença) de um novo produto, o qual é renovado a cada cinco anos, motivo pelo qual a Administração adota o procedimento de amortizar o valor correspondente ao pagamento do registro pelo prazo de cinco anos.

De acordo com as práticas contábeis adotadas no Brasil, o procedimento de amortizar o gasto pelo período em que a empresa claramente usufruirá do benefício está correto. Entretanto, deve-se observar que, caso o novo produto, por qualquer razão, não tenha o desempenho inicial esperado ou tenha sido retirado de mercado, o valor correspondente a esse produto deve ser apropriado ao resultado imediatamente.

4.4.2 Recomendação da auditoria

Recomendamos que a Administração adote procedimentos formais para avaliar se os valores atualmente registrados como despesas antecipadas de gastos com registros na ANVISA não possuem em sua composição valores que deveriam ser reconhecidos como despesa no resultado do exercício.

4.4.3 Análise

As despesas antecipadas tratam-se de ativos os quais representam pagamentos antecipados, cujos benefícios ou a prestação do serviço à empresa se farão durante o exercício seguinte, de forma a obedecer ao regime de competência, ou seja, a apropriação destas despesas devem ser feitas ao resultado de acordo com o período a que correspondem e não ao que foram pagas.

A forma de apropriação de algumas dessas despesas aos resultados deve ser em quotas proporcionais, durante o prazo do evento, normalmente com a utilização de controles auxiliares que contêm as informações relativas ao valor do pagamento antecipado e às parcelas mensais a serem apropriadas (IUDÍCIBUS, 2009, p. 126).

É fundamental a existência de controles internos para a realização eficaz de uma auditoria. Quando os controles internos são falhos, os auditores sentem dificuldade de aplicar suas técnicas e, mesmo quando há a possibilidade desta aplicação, os resultados apurados podem não refletir adequadamente a realidade.

A forma de contabilização dos valores pagos a ANVISA está corretamente classificada em Despesas Antecipadas, conforme descrito no relatório da auditoria. Contudo, mais uma vez a organização não efetua controles que possibilitem o monitoramento e que fundamentem de suas operações contábeis. O acompanhamento dessas despesas através de estudos que fundamentem sua classificação é essencial no sentido de resguardar a entidade de questionamentos dos órgãos fiscalizadores.

4.5 RELATÓRIO À ADMINISTRAÇÃO – ATIVO IMOBILIZADO – CONTROLE FÍSICO DE TODOS OS BENS PATRIMONIAIS

4.5.1 Comentário da auditoria

Constatamos a existência de bens sem a devida identificação patrimonial. Exemplos:

<u>Descrição</u>	<u>Incorporação</u>	<u>Custo</u> <u>R\$ mil</u>
Máquina Encapsuladora Automática Pam	30/06/XXXX	383
Encaixotadora Automática CAM, modelo SMP	31/10/XXXX	345

4.5.2 Recomendação da auditoria

O grupo de contas do ativo imobilizado requer controle preciso sobre todas as entradas, movimentações e baixas. Somente dessa forma é possível manter um controle analítico dos bens do ativo imobilizado que reflita os números contábeis do ativo e seus reflexos, por meio da depreciação, entre custo das vendas e despesas administrativas. Desvios de controle aparentemente simples como o demonstrado anteriormente podem, isoladamente, demonstrar uma pequena fraqueza de controle.

Entretanto, se repetidos de forma constante, podem resultar em efeitos relevantes para as demonstrações financeiras da Empresa e em problemas financeiros e administrativos indesejáveis.

4.5.3 Análise

Segundo a Lei nº 6.404/76, conforme seu Art. 179, item IV, caracteriza-se como Ativo Imobilizado:

Os direitos em que tenham por objeto os bens destinados a manutenção das atividades da companhia e da empresa, ou exercícios com essa finalidade, inclusive os de propriedade industrial ou comercial (IUDÍCIBUS, 2009, p. 190).

A ineficiência deste controle interno aumenta não só o risco de erro por falta de informação necessária para o controle dos bens, mas também aumenta significativamente o risco de fraude já que não se permite a identificação exata dos ativos que compõe o imobilizado da organização.

Quanto menos eficaz o sistema de controle interno, mais importante será a execução de inventários físicos ao final de cada balanço. Segundo Franco (2001, p. 430), para efeito de controle, o inventário anual deve incluir verificações dos bens do imobilizado para testar sua existência, localização, utilização e estado de conservação. Além disso, cabe a auditoria avaliar a existência, posse e propriedade do bem.

5. CONCLUSÃO

O cenário mundial nos alerta a várias evidências divulgadas pela mídia referente a escândalos de fraudes contábeis em empresas de grande porte. Considerando o grau de confiabilidade que as demonstrações financeiras devem transparecer, inclusive pelo fato de estarem obrigatoriamente sujeitas a auditorias internas e externas, tais fatos expõem certa dúvida quanto à credibilidade dos trabalhos executados pela auditoria.

Quanto melhor for a qualidade da execução da auditoria, melhores serão os resultados. Se o auditor possui um alto nível de conhecimento técnico e das normas vigentes, a aplicação dos testes e as interpretações advindas deles elevam a confiabilidade das demonstrações financeiras, garantindo a credibilidade do trabalho executado.

Na empresa “Alfa” é possível detectar que todas as recomendações feitas no relatório dos auditores foram pertinentes e apontam as falhas da organização. Então, podemos observar que o impacto da boa auditoria realizada minimiza os riscos de erros e fraudes. Contudo, a empresa em análise apresenta vários pontos fracos no que tange aos controles internos, o que pode comprometer o trabalho executado pelos auditores de forma a prejudicar as aplicações dos procedimentos de auditoria e, conseqüentemente, a avaliação da situação real da empresa.

Esta observação é fundamental no sentido de esclarecer que a existência de erro e/ou fraude decorre principalmente por falhas de controles da administração que inviabiliza e dificulta a aplicação dos testes de auditoria, os quais são efetuados devidos a dimensão de cada empresa, por amostragem e grau de relevância.

Ainda assim, mesmo com falhas de controle, o auditor deve procurar outras fontes de informações que possam fundamentar seu parecer. Portanto, assim que identificada e corrigida as irregularidades, a auditoria pode aplicar novos testes a fim de avaliar as contas da empresa e minimizar os riscos inerentes do processo.

É possível que uma das razões de falhas na detecção de auditorias internas e externas, seja a limitação da execução do trabalho de auditoria aos procedimentos básicos estabelecidos. Com a constante inovação de práticas contábeis que objetivam fraudes contábeis, cabe aos auditores acompanharem tais práticas através do desenvolvimento de novas técnicas que permitam uma melhor transparência dos dados contábeis.

Como não houve permissão de acesso aos papéis de trabalho da auditoria, não foi possível averiguar se os procedimentos aplicados condizem com a melhor condução da auditoria neste caso. Esta limitação de acesso causou prejuízo às análises contidas neste estudo. Além disso, a restrição de informações para a respectiva caracterização da empresa “Alfa” a qual nos foram impostas, dificulta às análises acarretando a falta o conhecimento sobre a área de atuação da empresa auditada, assim como seu funcionamento organizacional, cujos dados são fundamentais a qualquer auditoria.

Uma alternativa que possibilite a diminuição de casos gigantescos de fraudes contábeis pode ser apontada com base na legislação americana. A nova lei americana chamada de “Dodd-Frank Act”, citada no artigo de Marcos Assi (2011), prevê o pagamento de uma recompensa aos delatores de fraudes contábeis. Exceto os auditores, contadores e advogados, àqueles que denunciarem fraudes contábeis e violações as normas, podem receber um percentual da multa aplicada a empresa infratora.

Como proposta para futuras pesquisas podemos considerar a relevância da avaliação das normas de auditoria. As novas normas de auditoria estabelecidas para práticas a partir do ano de 2010 atendem ou não às necessidades dos auditores através de técnicas eficazes.

REFERÊNCIAS

AGÊNCIA NACIONAL DE VIGILÂNCIA SANITÁRIA. **Cartilha – O que devemos saber sobre medicamentos**. Disponível em: <<http://portal.anvisa.gov.br>>. Acesso em: 07 mai. 2011.

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Auditoria: um curso moderno e completo**. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1996.

ANDRADE, Lucila Carmélia de. **Técnicas de amostragem em empresas de auditoria na cidade do Rio de Janeiro: um estudo de casos**. 1988. 188f. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) - Instituto Superior de Estudos Contábeis – ISEC. Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, 1988.

ASSI, Marcos. **EUA pagam delatores de fraudes contábeis**. Jun. 2011. Disponível em: <<http://marcosassi.com.br/>> Acesso em 16 Jun. 2011.

ATTIE, Willian. **Auditoria Interna**. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2007.

ATTIE, William. **Auditoria: conceitos e aplicações**. 3º ed. São Paulo: Atlas, 1998.

BRAGA, R. **Fundamentos e técnicas de administração financeira**. São Paulo: Atlas, 1989.

BRASILIANO, Antônio Celso Ribeiro. **Manual de Análise de Risco para a Segurança Empresarial**. São Paulo: SICUREZZA, 2003.

CAVALCANTE, Paulo Roberto Nóbrega – “Uma Contribuição ao Estudo das Responsabilidades dos Auditores Independentes no Brasil”, Dissertação de Mestrado FEA/USP. São Paulo. 1994.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Princípios Fundamentais e Normas Brasileiras de Contabilidade, de Auditoria e Perícia**. Brasília: CFC, 2006.

CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE. **Resolução CFC – NBC T 11 – Normas de Auditoria Independente das Demonstrações Contábeis, 1998**. Disponível em: <www.cfc.org.br>. Acesso em: 05 dez. 2010.

COSENZA, Paulo José; GRATERON, Ivan Ricardo Guevara. **A auditoria da contabilidade criativa**, RBC – Revista Brasileira de Contabilidade nº 143, setembro-outubro 2003.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Auditoria contábil teoria e prática**. 2ª Ed. São Paulo: Atlas, 2002.

CUNHA, Paulo; BEUREN, Ilse. **Técnicas de amostragem utilizadas nas empresas de auditoria independente estabelecidas em Santa Catarina**. Revista Contabilidade & Finanças USP. N.40, 2006.

FRANCO, Hilário; MARRA, Ernesto. **Auditoria Contábil**. São Paulo: Atlas, 2001

INSTITUTO DOS AUDITORES DO BRASIL – IAIB – AICPA – Exposição de Normas de Auditoria nº 1 – Tradução da Equipe da Price Waterhouse Auditores Independentes – São Paulo, 1977.

IUDÍCIBUS, Sérgio; MARTINS, Eliseu; GELBCKE, Ernesto Rubens. **Manual da Contabilidade das Sociedades por ações**. 7 ed. São Paulo: Atlas, 2009

LOPES, Alexsandro. **A informação contábil e o mercado de capitais**. Editora Thomson, 2002.

SANTI, Paulo Adolpho. **Introdução à auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

ANEXOS

ANEXO 1 – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.203/09.....	41
ANEXO 2 – NBC TA 200 – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA.....	42
ANEXO 3 – RESOLUÇÃO CFC Nº 1.207/09.....	61
ANEXO 4 – NBC TA 240 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A FRAUDE, NO CONTEXTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS	62

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.203/09

Aprova a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 200 – “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 200.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Aplicam-se as normas atualmente vigentes para os trabalhos de auditoria de exercícios iniciados antes de 1º. de janeiro de 2010.

Art. 4º. Observado o disposto no artigo anterior, ficam revogadas, a partir de 1º. de janeiro de 2010, as Resoluções CFC nºs. 820/97, 830/98, 836/99, 953/03, 981/03, 1.012/05, 1.022/05, 1.024/05, 1.029/05, 1.035/05, 1.036/05, 1.037/05, 1.038/05, 1.039/05, 1.040/05 e 1.054/05, publicadas no D.O.U., Seção I, de 21/1/98, 21/12/98, 2/3/99, 3/2/03, 11/11/03, 25/1/05, 22/4/05, 9/5/05, 6/7/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05, 22/9/05 e 8/11/05, respectivamente.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE
NBC TA 200 – OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR INDEPENDENTE E A CONDUÇÃO DA
AUDITORIA EM CONFORMIDADE COM NORMAS DE AUDITORIA

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1 – 2
Auditoria de demonstrações contábeis	3 – 9
Data de vigência	10
OBJETIVOS GERAIS DO AUDITOR	11 – 12
DEFINIÇÕES	13
REQUISITOS	
Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis	14
Ceticismo profissional	15
Julgamento profissional	16
Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	17
Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs	18 – 24
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Auditoria de demonstrações contábeis	A1 – A13
Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis	A14 – A17
Ceticismo profissional	A18 – A22
Julgamento profissional	A23 – A27
Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria	A28 – A52
Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs	A53 – A76

Introdução

Alcance

1. Esta Norma de Auditoria trata das responsabilidades gerais do auditor independente na condução da auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas brasileiras e internacionais de auditoria. Nesta Norma e em outras normas elas estão substancialmente apresentadas pela sua sigla “NBC TA”. Especificamente, ela expõe os objetivos gerais do auditor independente e explica a natureza e o alcance da auditoria para possibilitar ao auditor independente o cumprimento desses objetivos. Ela também explica o alcance, a autoridade e a estrutura das NBC TAs e inclui requisitos estabelecendo as responsabilidades gerais do auditor independente aplicáveis em todas as auditorias, inclusive a obrigação de atender todas as NBC TAs. Doravante, o “auditor independente” é denominado o “auditor”.
2. As NBC TAs são escritas no contexto da auditoria de demonstrações contábeis executada por um auditor. Elas devem ser adaptadas conforme necessário às circunstâncias, quando aplicadas a auditorias de outras informações contábeis históricas. As NBC TAs não endereçam as responsabilidades do auditor que possam existir numa legislação, regulamentação ou de outra forma, por exemplo, como em conexão com uma oferta pública de títulos. Essas responsabilidades podem ser diferentes daquelas estabelecidas pelas NBC TAs. Dessa forma, enquanto o auditor pode encontrar aspectos nas NBC TAs que o apoiem nessas circunstâncias, é responsabilidade do auditor garantir cumprimento de todas as obrigações legais, regulatórias e profissionais.

Auditoria de demonstrações contábeis

3. O objetivo da auditoria é aumentar o grau de confiança nas demonstrações contábeis por parte dos usuários. Isso é alcançado mediante a expressão de uma opinião pelo auditor sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro aplicável. No caso da maioria das estruturas conceituais para fins gerais, essa opinião expressa se as demonstrações contábeis estão apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. A auditoria conduzida em conformidade com as normas de auditoria e exigências éticas relevantes capacita o auditor a formar essa opinião (ver item A1).
4. As demonstrações contábeis sujeitas à auditoria são as da entidade, elaboradas pela sua administração, com supervisão geral dos responsáveis pela governança. As NBC TAs não impõem responsabilidades à administração ou aos responsáveis pela governança e não se sobrepõe às leis e regulamentos que governam as suas responsabilidades. Contudo, a auditoria em conformidade com as normas de auditoria é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança têm conhecimento de certas responsabilidades que são fundamentais para a condução da auditoria. A auditoria das demonstrações contábeis não exime dessas responsabilidades a administração ou os responsáveis pela governança (ver itens A2 a A11).
5. Como base para a opinião do auditor, as NBC TAs exigem que ele obtenha segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro. Asseguração razoável é um nível elevado de segurança. Esse nível é conseguido quando o auditor obtém evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir a um nível aceitavelmente baixo o risco de auditoria (isto é, o risco de que o auditor expresse uma opinião inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante). Contudo, asseguração razoável não é um nível absoluto de segurança porque há limitações inerentes em uma auditoria, as quais resultam do fato de que a maioria das evidências de auditoria em que o auditor baseia suas conclusões e sua opinião, é persuasiva e não conclusiva (ver itens A28 a A52).
6. O conceito de materialidade é aplicado pelo auditor no planejamento e na execução da auditoria, e na avaliação do efeito de distorções identificadas sobre a auditoria e de distorções não corrigidas, se houver, sobre as demonstrações contábeis (NBC TA 320 - Materialidade no Planejamento e na Execução da Auditoria, e NBC TA 450 - Avaliação das Distorções Identificadas durante a Auditoria). Em geral, as distorções, inclusive as omissões, são consideradas relevantes se for razoável esperar que, individual ou conjuntamente, elas influenciem as decisões econômicas dos usuários tomadas com base nas demonstrações contábeis. Julgamentos sobre a materialidade são estabelecidos levando-se em consideração as circunstâncias envolvidas e são afetadas pela percepção que o auditor tem das

necessidades dos usuários das demonstrações contábeis e pelo tamanho ou natureza de uma distorção, ou por uma combinação de ambos. A opinião do auditor considera as demonstrações contábeis como um todo e, portanto, o auditor não é responsável pela detecção de distorções que não sejam relevantes para as demonstrações contábeis como um todo.

7. A estrutura das NBC TAs contempla uma introdução, os objetivos, os requisitos e uma seção contendo aplicação e outros materiais explicativos que se destinam a dar suporte ao auditor na obtenção de segurança razoável. Quando necessário, elas são complementadas com Apêndices. As NBC TAs exigem que o auditor exerça o julgamento profissional e mantenha o ceticismo profissional ao longo de todo o planejamento e na execução da auditoria e, entre outras coisas:
 - Identifique e avalie os riscos de distorção relevante, independentemente se causados por fraude ou erro, com base no entendimento da entidade e de seu ambiente, inclusive o controle interno da entidade.
 - Obtenha evidência de auditoria apropriada e suficiente para concluir se existem distorções relevantes por meio do planejamento e aplicação de respostas (procedimentos de auditoria) apropriadas aos riscos avaliados.
 - Forme uma opinião a respeito das demonstrações contábeis com base em conclusões obtidas das evidências de auditoria obtidas.
8. A forma da opinião expressa pelo auditor depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento aplicáveis (ver itens A12 e A13).
9. O auditor também pode ter outras responsabilidades de comunicação e de relatório, perante os usuários, a administração, os responsáveis pela governança ou partes fora da entidade, a respeito dos assuntos decorrentes da auditoria. Essas outras responsabilidades podem ser estabelecidas pelas NBC TAs, por lei ou regulamento aplicável, como, por exemplo, NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, e item 43 da NBC TA 240 que trata da responsabilidade do auditor em relação a fraude, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis.

Data de vigência

10. Esta Norma é aplicável para auditorias de demonstrações contábeis para períodos iniciados em ou após 1º de janeiro de 2010.

Objetivos gerais do auditor

11. Ao conduzir a auditoria de demonstrações contábeis, os objetivos gerais do auditor são:
 - (a) obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis como um todo estão livres de distorção relevante, independentemente se causadas por fraude ou erro, possibilitando assim que o auditor expresse sua opinião sobre se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável; e
 - (b) apresentar relatório sobre as demonstrações contábeis e comunicar-se como exigido pelas NBC TAs, em conformidade com as constatações do auditor.
12. Em todos os casos em que não for possível obter segurança razoável e a opinião com ressalva no relatório do auditor for insuficiente nas circunstâncias para atender aos usuários previstos das demonstrações contábeis, as NBC TAs requerem que o auditor se abstenha de emitir sua opinião ou renuncie ao trabalho, quando a renúncia for possível de acordo com lei ou regulamentação aplicável.

Definições

13. Para fins das NBC TAs, os seguintes termos possuem os significados atribuídos a seguir:

Estrutura de relatório financeiro aplicável é a estrutura de relatório financeiro adotada pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança na elaboração das demonstrações contábeis, que é aceitável em vista da natureza da entidade e do objetivo das demonstrações contábeis ou que seja exigida por lei ou regulamento.

A expressão “estrutura de apresentação adequada” é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exige conformidade com as exigências dessa estrutura e:

- (i) reconhece explícita ou implicitamente que, para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis, pode ser necessário que a administração forneça divulgações além das especificamente exigidas pela estrutura; ou
- (ii) reconhece explicitamente que pode ser necessário que a administração se desvie de uma exigência da estrutura para conseguir a apresentação adequada das demonstrações contábeis. Espera-se que tais desvios sejam necessários apenas em circunstâncias extremamente raras.

A expressão “estrutura de conformidade” (*compliance*) é utilizada para se referir a uma estrutura de relatório financeiro que exija a conformidade com as exigências dessa estrutura, mas não reconhece os aspectos contidos em (i) e (ii) acima.

Evidências de auditoria são as informações utilizadas pelo auditor para fundamentar suas conclusões em que se baseia a sua opinião. As evidências de auditoria incluem informações contidas nos registros contábeis subjacentes às demonstrações contábeis e outras informações. Para fins das NBC TAs:

- (i) a suficiência das evidências de auditoria é a medida da quantidade da evidência de auditoria. A quantidade necessária da evidência de auditoria é afetada pela avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante e também pela qualidade de tal evidência;
- (ii) a adequação da evidência de auditoria é a medida da qualidade da evidência de auditoria; isto é, sua relevância e confiabilidade no fornecimento de suporte às conclusões em que se baseia a opinião do auditor.

Risco de auditoria é o risco de que o auditor expresse uma opinião de auditoria inadequada quando as demonstrações contábeis contiverem distorção relevante. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção.

Auditor é usado em referência à pessoa ou pessoas que conduzem a auditoria, geralmente o sócio do trabalho ou outros integrantes da equipe do trabalho, ou, como aplicável, à firma. Quando uma NBC TA pretende expressamente que uma exigência ou responsabilidade seja cumprida pelo sócio do trabalho, usa-se o termo “sócio do trabalho” ao invés de auditor. “Sócio do trabalho” e “firma” devem ser lidos como se referindo a seus equivalentes no setor público, quando for relevante.

Risco de detecção é o risco de que os procedimentos executados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo não detectem uma distorção existente que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções.

Demonstrações contábeis são a representação estruturada de informações contábeis históricas, incluindo notas explicativas relacionadas, com a finalidade de informar os recursos econômicos ou obrigações da entidade em determinada data no tempo ou as mutações de tais recursos ou obrigações durante um período de tempo, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro. As notas explicativas relacionadas geralmente compreendem um resumo das políticas contábeis significativas e outras informações. O termo “demonstrações contábeis” geralmente se refere a um conjunto completo de demonstrações contábeis, como determinado pela estrutura de relatório financeiro aplicável, mas também pode se referir a uma única demonstração contábil, que seria um quadro isolado.

Informação contábil histórica é a informação expressa em termos financeiros em relação a uma entidade específica, derivada principalmente do sistema contábil da entidade, a respeito de eventos econômicos ocorridos em períodos passados ou de condições ou circunstâncias econômicas em determinada data no passado.

Administração é a pessoa com responsabilidade executiva pela condução das operações da entidade. Para algumas entidades, como no Brasil, a administração inclui alguns ou todos os responsáveis pela governança, por exemplo, membros executivos de um conselho de governança, ou sócio-diretor.

Distorção é a diferença entre o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação de uma demonstração contábil relatada e o valor, a classificação, a apresentação ou a divulgação que é exigida para que o item esteja de acordo com a estrutura de relatório financeiro aplicável. As distorções podem originar-se de erro ou fraude. Quando o auditor expressa uma opinião sobre se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes, as distorções também incluem os ajustes de valor, classificação, apresentação ou divulgação que, no julgamento do auditor, são necessários para que as demonstrações contábeis estejam apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes.

Premissa, relativa às responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, com base na qual a auditoria é conduzida – Que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento e entendido que eles têm as seguintes responsabilidades, fundamentais para a condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Isto é, a responsabilidade:

- (i) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
- (ii) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro;
- (iii) por fornecer ao auditor:
 - a. acesso às informações que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança, tenham conhecimento que sejam relevantes para a elaboração e apresentação das demonstrações contábeis como registros, documentação e outros assuntos;
 - b. quaisquer informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para o propósito da auditoria; e
 - c. acesso irrestrito àqueles dentro da entidade que o auditor determina ser necessário obter evidências de auditoria.

No caso de uma estrutura de apresentação adequada, o item (i) acima pode ser redigido como “pela elaboração e apresentação adequada das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”, ou “pela elaboração de demonstrações contábeis que propiciem uma visão verdadeira e justa em conformidade com a estrutura de relatório financeiro”. Isso se aplica a todas as referências à elaboração e apresentação das demonstrações contábeis nas normas de auditoria.

Julgamento profissional é a aplicação do treinamento, conhecimento e experiência relevantes, dentro do contexto fornecido pelas normas de auditoria, contábeis e éticas, na tomada de decisões informadas a respeito dos cursos de ação apropriados nas circunstâncias do trabalho de auditoria.

Ceticismo profissional é a postura que inclui uma mente questionadora e alerta para condições que possam indicar possível distorção devido a erro ou fraude e uma avaliação crítica das evidências de auditoria.

Asseguração razoável é, no contexto da auditoria de demonstrações contábeis, um nível alto, mas não absoluto, de segurança.

Risco de distorção relevante é o risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante antes da auditoria. Consiste em dois componentes, descritos a seguir no nível das afirmações:

- (i) risco inerente é a suscetibilidade de uma afirmação a respeito de uma transação, saldo contábil ou divulgação, a uma distorção que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, antes da consideração de quaisquer controles relacionados;
- (ii) risco de controle é o risco de que uma distorção que possa ocorrer em uma afirmação sobre uma classe de transação, saldo contábil ou divulgação e que possa ser relevante, individualmente ou em conjunto com outras distorções, não seja prevenida, detectada e corrigida tempestivamente pelo controle interno da entidade.

Responsável pela governança é a pessoa ou organização com a responsabilidade de supervisionar de forma geral a direção estratégica da entidade e obrigações relacionadas com a responsabilidade da entidade. Isso inclui a supervisão geral do processo de relatório financeiro. Para algumas entidades, os responsáveis pela governança podem incluir empregados da administração, por exemplo, membros executivos de conselho de governança de uma entidade do setor privado ou público, ou sócio-diretor.

Requisitos

Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis

14. O auditor deve cumprir as exigências éticas relevantes, inclusive as pertinentes à independência, no que se refere aos trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A14 a A17).

Ceticismo profissional

15. O auditor deve planejar e executar a auditoria com ceticismo profissional, reconhecendo que podem existir circunstâncias que causam distorção relevante nas demonstrações contábeis (ver itens A18 a A22).

Julgamento profissional

16. O auditor deve exercer julgamento profissional ao planejar e executar a auditoria de demonstrações contábeis (ver itens A23 a A27).

Evidência de auditoria apropriada e suficiente e risco de auditoria

17. Para obter segurança razoável, o auditor deve obter evidência de auditoria apropriada e suficiente para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável e, com isso, possibilitar a ele obter conclusões razoáveis e nelas basear a sua opinião (ver itens A28 a A52).

Condução da auditoria em conformidade com NBC TAs

Conformidade com NBC TAs relevantes para a auditoria

18. O auditor deve observar todas as NBC TAs relevantes para a auditoria. Uma NBC TA é relevante para a auditoria quando ela está em vigor e as circunstâncias tratadas nela existem na situação específica (ver itens A53 a A57).
19. O auditor deve entender o texto inteiro de cada NBC TA, inclusive sua aplicação e outros materiais explicativos para entender os seus objetivos e aplicar as suas exigências adequadamente (ver itens A8 a A66).
20. O auditor não deve declarar conformidade com as normas de auditoria (brasileiras e internacionais) no seu relatório, a menos que ele tenha cumprido com as exigências desta Norma e de todas as demais NBC TAs relevantes para a auditoria.

Objetivos declarados em NBC TAs individuais

21. Para atingir os objetivos gerais do auditor, ele deve utilizar os procedimentos estabelecidos nas NBC TAs relevantes ao planejar e executar a auditoria, considerando as inter-relações entre as NBC TAs, para (ver itens A67 a A69):
 - (a) determinar se são necessários quaisquer procedimentos de auditoria, além dos exigidos pelas NBC TAs, na busca dos objetivos formulados nas NBC TAs (ver item A70); e
 - (b) avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item A71).

Conformidade com exigências relevantes

22. Observado o disposto no item 23, o auditor deve cumprir com cada exigência de uma NBC TA, a menos que, nas circunstâncias da auditoria:
- (a) a NBC TA inteira não seja relevante; ou
 - (b) a exigência não seja relevante por ser condicional e a condição não existir (ver itens A72 a A73).
23. Em circunstâncias excepcionais, o auditor pode julgar necessário não considerar uma exigência relevante em uma NBC TA. Em tais circunstâncias, o auditor deve executar procedimentos de auditoria alternativos para cumprir o objetivo dessa exigência. Espera-se que a necessidade do auditor não considerar uma exigência relevante surja apenas quando a exigência for a execução de um procedimento específico e, nas circunstâncias específicas da auditoria, esse procedimento seria ineficaz no cumprimento do objetivo da exigência (ver item A74).

Não cumprimento de um objetivo

24. Se um objetivo em uma NBC TA relevante não pode ser cumprido, o auditor deve avaliar se isso o impede de cumprir os objetivos gerais de auditoria e se isso exige que ele, em conformidade com as NBC TAs, modifique sua opinião ou renuncie ao trabalho (quando a renúncia é possível de acordo com lei ou regulamento aplicável). A falha no cumprimento de um objetivo representa um assunto significativo, que exige documentação em conformidade com a NBC TA 230 – Documentação de Auditoria (ver itens A75 a A76). Para melhor entendimento das expressões “que o auditor modifique sua opinião” ou “emitir uma opinião modificada” ver NBC TA 705 que trata da emissão de relatórios com modificações, que significa emitir um relatório adverso ou com ressalva.

Aplicação e outros materiais explicativos

Auditoria de demonstrações contábeis

Alcance da auditoria (ver item 3)

- A1. A opinião do auditor sobre as demonstrações contábeis trata de determinar se as demonstrações contábeis são elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. Tal opinião é comum a todas as auditorias de demonstrações contábeis. A opinião do auditor, portanto, não assegura, por exemplo, a viabilidade futura da entidade nem a eficiência ou eficácia com a qual a administração conduziu os negócios da entidade. Em algumas situações, porém, lei e regulamento aplicáveis podem exigir que o auditor forneça opinião sobre outros assuntos específicos, tais como a eficácia do controle interno ou a compatibilidade de um relatório separado da administração junto com as demonstrações contábeis. Embora as NBC TAs incluam exigências e orientação em relação a tais assuntos na medida em que sejam relevantes para a formação de uma opinião sobre as demonstrações contábeis, seria exigido que o auditor empreendesse trabalho adicional se tivesse responsabilidades adicionais no fornecimento de tais opiniões.

Elaboração das demonstrações contábeis (ver item 4)

- A2. Lei ou regulamento podem estabelecer as responsabilidades da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, em relação a relatórios financeiros. Entretanto, a extensão dessas responsabilidades, ou a forma que elas são descritas, podem ser diferentes. Apesar dessas diferenças, uma auditoria em conformidade com NBC TAs é conduzida com base na premissa de que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança reconhecem e entendem que eles têm essa responsabilidade:
- (a) pela elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável, incluindo quando relevante sua apresentação adequada;
 - (b) pelo controle interno que os administradores e, quando apropriado, os responsáveis pela governança determinam ser necessário para permitir a elaboração de demonstrações contábeis que estejam livres de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou erro; e
 - (c) por fornecer ao auditor:
 - (i) acesso a todas as informações, que a administração e, quando apropriado, os responsáveis pela governança tenham conhecimento e que sejam relevantes para a elaboração e

apresentação das demonstrações contábeis tais como: registros e documentação, e outros assuntos;

- (ii) informações adicionais que o auditor possa solicitar da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança para a finalidade da auditoria; e
- (iii) acesso irrestrito às pessoas da entidade, que o auditor determine ser necessário obter evidências de auditoria.

A3. A elaboração das demonstrações contábeis, pela administração e, quando apropriado, pelos responsáveis pela governança requer:

- a identificação da estrutura de relatório financeiro aplicável, no contexto de leis ou regulamentos relevantes.
- a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com essa estrutura.
- a inclusão de descrição adequada dessa estrutura nas demonstrações contábeis.

A elaboração das demonstrações contábeis exige que a administração exerça julgamento ao fazer estimativas contábeis que sejam razoáveis nas circunstâncias, assim como ao selecionar e ao aplicar políticas contábeis apropriadas. Esses julgamentos são estabelecidos no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável.

A4. As demonstrações contábeis podem ser elaboradas em conformidade com uma estrutura de relatório financeiro para satisfazer:

- as necessidades de informação financeira comuns de um amplo leque de usuários (isto é, “demonstrações contábeis para fins gerais”); ou
- as necessidades de informação financeira de usuários específicos (isto é, “demonstrações contábeis para propósitos especiais”).

A5. A estrutura de relatório financeiro aplicável muitas vezes abrange normas de contabilidade estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida ou por exigências legislativas ou regulamentares. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro pode abranger normas de informação contábil estabelecidas por organização normatizadora autorizada ou reconhecida e exigências legislativas ou regulamentares. Outras fontes podem fornecer orientação sobre a aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável. Em alguns casos, a estrutura de relatório financeiro aplicável pode abranger tais fontes ou pode até mesmo consistir nelas. Tais fontes podem incluir:

- o ambiente legal e ético, incluindo estatutos, regulamentos, veredictos e obrigações éticas profissionais em relação a assuntos contábeis;
- interpretações contábeis publicadas de diferente autoridade emitidas por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- pontos de vista publicados de diferentes autoridades sobre assuntos contábeis emergentes, emitidos por organizações normatizadoras, profissionais ou reguladoras;
- práticas gerais e de setor amplamente reconhecidas e prevalecentes; e
- literatura contábil.

Quando existem conflitos entre a estrutura de relatório financeiro aplicável e as fontes em que orientação sobre sua aplicação pode ser obtida, ou entre as fontes que abrangem a estrutura de relatório financeiro, a fonte com a mais alta autoridade prevalece.

No caso do Brasil, como definido no item 7 da NBC T 19.27 – Apresentação das Demonstrações Contábeis “práticas contábeis adotadas no Brasil” compreendem a legislação societária brasileira, as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade, os pronunciamentos, as interpretações e as orientações emitidos pelo CPC e homologados pelos órgãos reguladores, e práticas adotadas pelas entidades em assuntos não regulados, desde que atendam à Estrutura Conceitual para a Elaboração e Apresentação das Demonstrações Contábeis emitida pelo CFC e, por conseguinte, em consonância com as normas contábeis internacionais.

A6. As exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável determinam a forma e o conteúdo das demonstrações contábeis. Embora a estrutura possa não especificar o modo de contabilização ou divulgação de todas as transações ou eventos, ela geralmente incorpora princípios suficientemente

amplios, que podem servir como base para o desenvolvimento e aplicação de políticas contábeis compatíveis com os conceitos subjacentes às exigências da estrutura.

- A7. Algumas estruturas de relatório financeiro são estruturas de apresentação adequada, enquanto outras são estruturas de conformidade. Estruturas de relatório financeiro que abrangem primariamente as normas de contabilidade estabelecidas por organização com autoridade ou reconhecimento para promulgar normas a serem usadas pelas entidades na elaboração de demonstrações contábeis para fins gerais muitas vezes são estabelecidas para o cumprimento da apresentação adequada. Por exemplo, as práticas contábeis adotadas no Brasil, emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade ou pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC) e aprovadas pelos reguladores específicos.
- A8. As exigências da estrutura de relatório financeiro também determinam o que constitui conjunto completo de demonstrações contábeis. No Brasil, as demonstrações contábeis destinam-se a fornecer informações a respeito da posição patrimonial e financeira, desempenho e fluxos de caixa da entidade. Para tais estruturas, o conjunto completo de demonstrações contábeis incluiria balanço patrimonial, demonstração do resultado, demonstração das mutações do patrimônio líquido, demonstração dos fluxos de caixa e respectivas notas explicativas. No Brasil, para as companhias abertas, inclui-se a demonstração do valor adicionado. Para outras estruturas de relatório financeiro, uma demonstração contábil isolada e as notas explicativas relacionadas podem constituir o conjunto completo de demonstrações contábeis.
- A9. A NBC TA 210 – Concordância com os Termos do Trabalho de Auditoria, item 6(a), estabelece exigências e fornece orientação sobre como determinar a aceitabilidade da estrutura de relatório financeiro aplicável. A NBC TA 800 – Considerações Especiais - Auditoria de Demonstrações Contábeis Elaboradas de Acordo com Estruturas Conceituais de Contabilidade para Propósitos Especiais, trata de considerações especiais quando as demonstrações contábeis são elaboradas em conformidade com uma estrutura de fim especial.
- A10. Em decorrência da importância da premissa para a condução da auditoria, exige-se que o auditor obtenha a concordância da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que eles têm responsabilidades, expostas no item A2, como condição prévia para a aceitação do trabalho de auditoria (NBC TA 210, item 6(b)).

Considerações específicas para auditoria no setor público

- A11. Os mandatos de auditoria para auditoria de demonstrações contábeis de entidade do setor público podem ser mais detalhados do que os de outras entidades. Como resultado, a premissa relativa às responsabilidades da administração sobre a qual é conduzida a auditoria das demonstrações contábeis do setor público pode incluir responsabilidades adicionais, tais como a responsabilidade pela execução de transações e eventos em conformidade com a legislação, regulamentação ou outra autoridade (ver item A57).

Forma da opinião do auditor (ver item 8)

- A12. A opinião expressa pelo auditor é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável. A forma da opinião do auditor, porém, depende da estrutura de relatório financeiro aplicável e de lei ou regulamento, que sejam aplicáveis. Grande parte das estruturas de relatório financeiro inclui exigências relativas à apresentação das demonstrações contábeis. Para tais estruturas, a elaboração das demonstrações contábeis em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável inclui a apresentação.
- A13. Quando a estrutura de relatório financeiro é uma estrutura de apresentação adequada, como geralmente ocorre no caso de demonstrações contábeis para fins gerais, a opinião exigida pelas NBC TAs é se as demonstrações contábeis foram apresentadas adequadamente, em todos os aspectos relevantes. Quando a estrutura de relatório financeira é uma estrutura de conformidade (*compliance*), a opinião exigida é se as demonstrações contábeis foram elaboradas, em todos os aspectos relevantes, em conformidade com a estrutura. A menos que haja declaração em contrário, as referências nas NBC TAs à opinião do auditor abrangem ambas as formas de opinião.

Requisitos éticos relacionados à auditoria de demonstrações contábeis (ver item 14)

- A14. O auditor está sujeito a exigências éticas relevantes, inclusive as relativas à independência, no que diz respeito a trabalhos de auditoria de demonstrações contábeis. As exigências éticas relevantes abrangem o Código de Ética Profissional do Contabilista, relacionados à auditoria de demonstrações contábeis bem como as NBC PAs aplicáveis.
- A15. Os princípios fundamentais de ética profissional relevantes para o auditor quando da condução de auditoria de demonstrações contábeis estão implícitos no Código de Ética Profissional do Contabilista e na NBC PA 01, que trata do controle de qualidade. Esses princípios estão em linha com os princípios do Código de Ética do IFAC, cujo cumprimento é exigido dos auditores. Esses princípios são:
- (a) Integridade;
 - (b) Objetividade;
 - (c) Competência e zelo profissional;
 - (d) Confidencialidade; e
 - (e) Comportamento (ou conduta) profissional.

O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais do CFC relacionadas mostram como a estrutura conceitual deve ser aplicada em situações específicas. Fornecem exemplos de salvaguardas que podem ser apropriadas para tratar das ameaças ao cumprimento dos princípios fundamentais e fornece, também, exemplos de situações onde não há salvaguardas disponíveis para tratar as ameaças.

- A16. No caso de trabalho de auditoria ser de interesse público e, portanto, exigido pelo Código de Ética Profissional do Contabilista e pelas normas profissionais do CFC, se exige que o auditor seja independente da entidade sujeita a auditoria. O Código de Ética Profissional do Contabilista e as normas profissionais descrevem a independência como abrangendo postura mental independente e independência na aparência. A independência do auditor frente à entidade salvaguarda a capacidade do auditor de formar opinião de auditoria sem ser afetado por influências que poderiam comprometer essa opinião. A independência aprimora a capacidade do auditor de atuar com integridade, ser objetivo e manter postura de ceticismo profissional.
- A17. A NBC PA 01 trata das responsabilidades da firma (e dos auditores independentes pessoas físicas) ao estabelecer e manter sistema de controle de qualidade para a execução de trabalhos de auditoria ou revisão de informações históricas, outros trabalhos de assecuração (informações não históricas) e serviços correlatos. A referida NBC PA, itens 20 a 24, apresenta as responsabilidades do auditor (pessoa física ou jurídica) para o estabelecimento de políticas e procedimentos para lhe fornecer segurança razoável de que a firma e seu pessoal cumprem com as exigências éticas relevantes, inclusive as relacionadas com independência. A NBC TA 220 – Controle de Qualidade da Auditoria de Demonstrações Contábeis, itens 9 a 11, apresenta as responsabilidades do sócio do trabalho no que diz respeito às exigências éticas relevantes. Essas responsabilidades incluem alertas adicionais, por meio de observação e indagações quando necessário para evidências de não cumprimento com requerimentos éticos relevantes por membros da equipe de trabalho, determinando a ação apropriada se vierem ao conhecimento do sócio do trabalho assuntos que indiquem que membros da equipe do trabalho não cumpriram com exigências éticas relevantes, e formar uma conclusão sobre a conformidade com as exigências de independência que se aplicam ao trabalho de auditoria. A NBC TA 220 reconhece que a equipe do trabalho tem direito de se valer dos sistemas de controle de qualidade da firma para cumprir suas responsabilidades no que se refere a procedimentos de controle de qualidade aplicáveis ao trabalho de auditoria individual, a menos que a informação fornecida pela firma ou outras partes sugira outra ação.

Ceticismo profissional

- A18. O ceticismo profissional inclui estar alerta, por exemplo, a:

- evidências de auditoria que contradigam outras evidências obtidas;
- informações que coloquem em dúvida a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações a serem usadas como evidências de auditoria;
- condições que possam indicar possível fraude;
- circunstâncias que sugiram a necessidade de procedimentos de auditoria além dos exigidos pelas NBC TAs.

- A19. A manutenção do ceticismo profissional ao longo de toda a auditoria é necessária, por exemplo, para que o auditor reduza os riscos de:
- ignorar circunstâncias não usuais;
 - generalização excessiva ao tirar conclusões das observações de auditoria;
 - uso inadequado de premissas ao determinar a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria e ao avaliar os resultados destes.
- A20. O ceticismo profissional é necessário para a avaliação crítica das evidências de auditoria. Isso inclui questionar evidências de auditoria contraditórias e a confiabilidade dos documentos e respostas a indagações e outras informações obtidas junto à administração e aos responsáveis pela governança. Também inclui a consideração da suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas considerando as circunstâncias, por exemplo, no caso de existência de fatores de risco de fraude e um documento individual, de natureza suscetível de fraude, for a única evidência que corrobore um valor relevante da demonstração contábil.
- A21. O auditor pode aceitar registros e documentos como genuínos, a menos que tenha razão para crer no contrário. Contudo, exige-se que o auditor considere a confiabilidade das informações a serem usadas como evidências de auditoria (NBC TA 500 – Evidência de Auditoria, itens 7 a 9). Em casos de dúvida a respeito da confiabilidade das informações ou indicações de possível fraude (por exemplo, se condições identificadas durante a auditoria fizerem o auditor crer que um documento pode não ser autêntico ou que termos de documento podem ter sido falsificados), as normas de auditoria exigem que o auditor faça investigações adicionais e determine que modificações ou adições aos procedimentos de auditoria são necessários para solucionar o assunto (NBC TA 240, item 13; NBC TA 500, item 11; e NBC TA 505 – Confirmações Externas, itens 10, 11 e 16).
- A22. Não se pode esperar que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração da entidade e dos responsáveis pela governança. Contudo, a crença de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e têm integridade não livra o auditor da necessidade de manter o ceticismo profissional ou permitir que ele se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas na obtenção de segurança razoável.

Julgamento profissional (ver item 16)

- A23. O julgamento profissional é essencial para a condução apropriada da auditoria. Isso porque a interpretação das exigências éticas e profissionais relevantes, das normas de auditoria e as decisões informadas requeridas ao longo de toda a auditoria não podem ser feitas sem a aplicação do conhecimento e experiência relevantes para os fatos e circunstâncias. O julgamento profissional é necessário, em particular, nas decisões sobre:
- materialidade e risco de auditoria;
 - a natureza, a época e a extensão dos procedimentos de auditoria aplicados para o cumprimento das exigências das normas de auditoria e a coleta de evidências de auditoria;
 - avaliar se foi obtida evidência de auditoria suficiente e apropriada e se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos os objetivos das NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor;
 - avaliação das opiniões da administração na aplicação da estrutura de relatório financeiro aplicável da entidade;
 - extração de conclusões baseadas nas evidências de auditoria obtidas, por exemplo, pela avaliação da razoabilidade das estimativas feitas pela administração na elaboração das demonstrações contábeis.
- A24. A característica que distingue o julgamento profissional esperado do auditor é que esse julgamento seja exercido por auditor, cujo treinamento, conhecimento e experiência tenham ajudado no desenvolvimento das competências necessárias para estabelecer julgamentos razoáveis.
- A25. O exercício do julgamento profissional em qualquer caso específico baseia-se nos fatos e circunstâncias que são conhecidos pelo auditor. A consulta a respeito de assuntos difíceis ou contenciosos durante o curso da auditoria, dentro da equipe do trabalho e entre a equipe do trabalho e outros no nível apropriado, dentro ou fora da firma de auditoria, tal como exigido pela NBC TA 220, item 18, ajudam o auditor no exercício de julgamentos suportados e razoáveis.

- A26. O julgamento profissional pode ser avaliado com base no fato de que o julgamento exercido reflete uma aplicação competente ou não competente dos princípios de auditoria e contábeis e se ele é apropriado considerando os fatos e circunstâncias conhecidos pelo auditor até a data do seu relatório de auditoria e compatível com estes.
- A27. O julgamento profissional precisa ser exercido ao longo de toda a auditoria. Ele também precisa ser adequadamente documentado. Neste aspecto, exige-se que o auditor elabore documentação de auditoria suficiente para possibilitar que outro auditor experiente, sem nenhuma ligação prévia com a auditoria, entenda os julgamentos profissionais significativos exercidos para se atingir as conclusões sobre assuntos significativos surgidos durante a auditoria (NBC TA 230, item 8). O julgamento profissional não deve ser usado como justificativa para decisões que, de outra forma, não são sustentados pelos fatos e circunstâncias do trabalho nem por evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Evidência de auditoria e apropriada e suficiente e risco de auditoria (ver itens 5 e 17)

Suficiência e adequação da evidência de auditoria

- A28. A evidência de auditoria é necessária para sustentar a opinião e o relatório do auditor. Ela é de natureza cumulativa e primariamente obtida a partir de procedimentos de auditoria executados durante o curso da auditoria. Contudo, também pode incluir informações obtidas de outras fontes, como auditorias anteriores (contanto que o auditor tenha determinado se ocorreram mudanças desde a auditoria anterior que possam afetar a sua relevância para a auditoria corrente, NBC TA 315, item 9) ou procedimentos de controle de qualidade do auditor para aceitação e continuidade de clientes. Além de outras fontes dentro e fora da entidade, os registros contábeis da entidade são uma fonte importante de evidência de auditoria. Além disso, informações que possam ser usadas como evidências de auditoria podem ter sido elaboradas por especialista empregado ou contratado pela entidade. As evidências de auditoria abrangem informações que sustentam e corroboram as afirmações da administração e informações que contradizem tais afirmações. Além disso, em alguns casos, a ausência de informações (por exemplo, a recusa da administração de fornecer uma representação solicitada) é usada pelo auditor e, portanto, também constitui evidência de auditoria. A maior parte do trabalho do auditor na formação de sua opinião consiste na obtenção e avaliação da evidência de auditoria.
- A29. A suficiência e adequação das evidências de auditoria estão inter-relacionadas. A suficiência é a medida da quantidade de evidência de auditoria. A quantidade necessária de evidência de auditoria é afetada pela avaliação pelo auditor dos riscos de distorção (quanto mais elevados os riscos avaliados, maior a probabilidade de que seja necessária mais evidência de auditoria) e também pela qualidade de tais evidências de auditoria (quanto melhor a qualidade, menos evidência pode ser necessária). A obtenção de mais evidência de auditoria, porém, pode não compensar a sua má qualidade.
- A30. A adequação é a medida da qualidade da evidência de auditoria, isto é, a sua relevância e confiabilidade no suporte das conclusões em que se baseia a opinião do auditor. A confiabilidade da evidência é influenciada pela sua fonte e sua natureza e depende das circunstâncias individuais em que são obtidas.
- A31. Determinar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente para a redução do risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, possibilitando assim ao auditor tirar conclusões para fundamentar sua opinião, é uma questão de julgamento profissional. A NBC TA 500 e outras NBC TAs relevantes estabelecem exigências adicionais e fornecem orientação adicional, aplicável durante toda a auditoria, no que se refere às considerações do auditor na obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente.

Risco de auditoria

- A32. O risco de auditoria é uma função dos riscos de distorção relevante e do risco de detecção. A avaliação dos riscos baseia-se em procedimentos de auditoria para a obtenção de informações necessárias para essa finalidade e evidências obtidas ao longo de toda a auditoria. A avaliação dos riscos é antes uma questão de julgamento profissional que uma questão passível de mensuração precisa.
- A33. Para fins das NBC TAs, o risco de auditoria não inclui o risco de que o auditor possa expressar uma opinião de que as demonstrações contábeis contêm distorção relevante quando esse não é o caso. Esse risco geralmente é insignificante. Além disso, o risco de auditoria é um termo técnico relacionado ao

processo de auditoria; ele não se refere aos riscos de negócio do auditor, tais como perda decorrente de litígio, publicidade adversa ou outros eventos surgidos em conexão com a auditoria das demonstrações contábeis.

Risco de distorção relevante

A34. Os riscos de distorção relevante podem existir em dois níveis:

- no nível geral da demonstração contábil; e
- no nível da afirmação para classes de transações, saldos contábeis e divulgações.

A35. Riscos de distorção relevante no nível geral da demonstração contábil referem-se aos riscos de distorção relevante que se relacionam de forma disseminada às demonstrações contábeis como um todo e que afetam potencialmente muitas afirmações.

A36. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação são avaliados para que se determine a natureza, a época e a extensão dos procedimentos adicionais de auditoria necessários para a obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente. Essa evidência possibilita ao auditor expressar uma opinião sobre as demonstrações contábeis em um nível aceitavelmente baixo de risco de auditoria. Os auditores usam várias abordagens para cumprir o objetivo de avaliar os riscos de distorção relevante. Por exemplo, o auditor pode fazer uso de um modelo que expresse a relação geral dos componentes do risco de auditoria em termos matemáticos para chegar a um nível aceitável de risco de detecção. Alguns auditores julgam tal modelo útil no planejamento de procedimentos de auditoria.

A37. Os riscos de distorção relevante no nível da afirmação consistem em dois componentes: risco inerente e risco de controle. O risco inerente e o risco de controle são riscos da entidade; eles existem independentemente da auditoria das demonstrações contábeis.

A38. O risco inerente é mais alto para algumas afirmações e classes relacionadas de transações, saldos contábeis e divulgações do que para outras. Por exemplo, ele pode ser mais alto para cálculos complexos ou contas compostas de valores derivados de estimativas contábeis sujeitas à incerteza significativa de estimativa. Circunstâncias externas que dão origem a riscos de negócios também podem influenciar o risco inerente. Por exemplo, desenvolvimentos tecnológicos podem tornar obsoleto um produto específico, tornando assim o estoque mais suscetível de distorção em relação à superavaliação. Fatores na entidade e no seu ambiente, relacionados às várias ou todas as classes de transações, saldos contábeis ou divulgações também podem influenciar o risco inerente relacionado a uma afirmação específica. Tais fatores podem incluir, por exemplo, falta de capital de giro suficiente para a continuidade das operações ou um setor em declínio caracterizado por um grande número de falências.

A39. O risco de controle é uma função da eficácia do desenho (controles estabelecidos), da implementação e da manutenção do controle interno pela administração no tratamento dos riscos identificados que ameaçam o cumprimento dos objetivos da entidade, que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Contudo, o controle interno, independentemente da qualidade da sua estrutura e operação, pode reduzir, mas não eliminar, os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis, por causa das limitações inerentes ao controle interno. Essas limitações incluem, por exemplo, a possibilidade de erros ou equívocos humanos, ou de controles contornados por conluio ou burla inapropriada da administração. Portanto, algum risco de controle sempre existe. As NBC TAs oferecem as condições nas quais existe a exigência, ou a possibilidade de escolha pelo auditor, de testar a eficácia dos controles na determinação da natureza, época e extensão de procedimentos substantivos a serem executados (NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados, itens 7 a 17).

A40. As NBC TAs geralmente não se referem ao risco inerente e ao risco de controle separadamente, mas a uma avaliação combinada dos “riscos de distorção relevante”. Contudo, o auditor pode fazer avaliações separadas ou combinadas do risco inerente e do risco de controle, dependendo das técnicas de auditoria ou metodologias e considerações práticas. A avaliação dos riscos de distorção relevante pode ser expressa em termos quantitativos, como porcentagens, ou em termos não quantitativos. De qualquer forma, a necessidade de que o auditor faça avaliações apropriadas é mais importante do que as diferentes abordagens pelas quais elas são feitas.

A41. A NBC TA 315 estabelece exigências e fornece orientação sobre a identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e de afirmação.

Risco de detecção

- A42. Para um dado nível de risco de auditoria, o nível aceitável de risco de detecção tem uma relação inversa com os riscos avaliados de distorção relevante no nível da afirmação. Por exemplo, quanto maiores são os riscos de distorção relevante que o auditor acredita existir, menor é o risco de detecção que pode ser aceito e, portanto, mais persuasivas são as evidências de auditoria exigidas.
- A43. O risco de detecção se relaciona com a natureza, a época e a extensão dos procedimentos que são determinados pelo auditor para reduzir o risco de auditoria a um nível baixo aceitável. Portanto, é uma função da eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação pelo auditor. Assuntos como:
- planejamento adequado;
 - designação apropriada de pessoal para a equipe de trabalho;
 - aplicação de ceticismo profissional; e
 - supervisão e revisão do trabalho de auditoria executado, ajudam a aprimorar a eficácia do procedimento de auditoria e de sua aplicação e reduzem a possibilidade de que o auditor possa selecionar um procedimento de auditoria inadequado, aplicar erroneamente um procedimento de auditoria apropriado ou interpretar erroneamente os resultados da auditoria.
- A44. A NBC TA 300 e a NBC TA 330 estabelecem exigências e fornecem orientação sobre o planejamento da auditoria das demonstrações contábeis e as respostas do auditor aos riscos avaliados. O risco de detecção, porém, só pode ser reduzido, não eliminado, devido às limitações inerentes de uma auditoria. Portanto, sempre existe risco de detecção.

Limitação inerente da auditoria

- A45. O auditor não é obrigado e não pode reduzir o risco de auditoria a zero, e, portanto, não pode obter segurança absoluta de que as demonstrações contábeis estão livres de distorção relevante devido a fraude ou erro. Isso porque uma auditoria tem limitações inerentes, e, como resultado, a maior parte das evidências de auditoria que propiciam ao auditor obter suas conclusões e nas quais baseia a sua opinião são persuasivas ao invés de conclusivas. As limitações inerentes de uma auditoria originam-se da:
- natureza das informações contábeis;
 - natureza dos procedimentos de auditoria; e
 - necessidade de que a auditoria seja conduzida dentro de um período de tempo razoável e a um custo razoável.

Natureza das informações contábeis

- A46. A elaboração das demonstrações contábeis envolve o julgamento da administração na aplicação das exigências da estrutura de relatório financeiro aplicável aos fatos e circunstâncias da entidade. Além disso, muitas demonstrações contábeis envolvem decisões ou avaliações subjetivas ou um grau de incerteza, e pode haver uma série de interpretações ou julgamentos aceitáveis que podem ser estabelecidos. Consequentemente, alguns itens das demonstrações contábeis estão sujeitos a um nível inerente de variabilidade que não pode ser eliminado pela aplicação de procedimentos adicionais de auditoria. Este é o caso de certas estimativas contábeis. Contudo, as normas de auditoria exigem que o auditor considere especificamente se as estimativas contábeis são razoáveis no contexto da estrutura de relatório financeiro aplicável e divulgações relacionadas, e os aspectos qualitativos das práticas contábeis da entidade, inclusive indicadores de possível tendência nos julgamentos da administração (NBC TA 540 – Auditoria de Estimativas Contábeis, Inclusive do Valor Justo, e Divulgações Relacionadas e a NBC TA 700 – Formação da Opinião e Emissão do Relatório do Auditor Independente sobre as Demonstrações Contábeis, item 12).

Natureza dos procedimentos de auditoria

- A47. Há limites práticos e legais à capacidade do auditor de obter evidências de auditoria. Por exemplo:
- Existe a possibilidade de que a administração ou outros possam não fornecer, intencionalmente ou não, as informações completas que são relevantes para a elaboração das demonstrações contábeis ou

que tenham sido solicitadas pelo auditor. Portanto, o auditor não pode ter certeza da integridade da informação, embora tenha executado os procedimentos de auditoria para obter certeza de que todas as informações relevantes foram obtidas.

- A fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados para sua ocultação. Portanto, os procedimentos de auditoria aplicados para coletar evidências de auditoria podem ser ineficazes para a detecção de distorção relevante que envolva, por exemplo, conluio para a falsificação de documentação que possa fazer o auditor acreditar que a evidência de auditoria é válida quando ela não é. O auditor não é treinado nem obrigado a ser especialista na verificação de autenticidade de documentos.
- A auditoria não é uma investigação oficial de suposto delito. Portanto, o auditor não recebe poderes legais específicos, tais como o poder de busca, que podem ser necessários para tal investigação.

Oportunidade das informações contábeis e o equilíbrio entre custo e benefício

A48. A dificuldade, falta de tempo ou custo envolvido não são, por si só, base válida para que o auditor omita um procedimento de auditoria para o qual não há alternativa ou que deva ser satisfeito com evidências de auditoria menos que persuasivas. O planejamento adequado ajuda a tornar suficientes o tempo e os recursos disponíveis para a condução da auditoria. Apesar disso, a relevância da informação e, por meio dela, o seu valor tende a diminuir ao longo do tempo, e há um equilíbrio a ser atingido entre a confiabilidade das informações e o seu custo. Isso é reconhecido em certas estruturas de relatório financeiro, como por exemplo, no Brasil, a “Estrutura para a Elaboração e Apresentação de Demonstrações Contábeis” aprovada pelo CFC. Portanto, os usuários de demonstrações contábeis têm a expectativa de que o auditor formará uma opinião sobre as demonstrações contábeis dentro de um período de tempo e a custo razoáveis, reconhecendo que é impraticável tratar de todas as informações que possam existir ou tratar cada assunto exaustivamente com base na premissa de que as informações são erradas ou fraudulentas até prova em contrário.

A49. Consequentemente, é necessário que o auditor:

- planeje a auditoria de modo que ela seja executada de maneira eficaz;
- dirija o esforço de auditoria às áreas com maior expectativa de distorção relevante, independentemente se causada por fraude ou a erro, com esforço correspondentemente menor dirigido a outras áreas; e
- aplique testes e outros meios para examinar populações em busca de distorções.

A50. Considerando as abordagens descritas no item A49, as normas de auditoria contêm exigências para o planejamento e execução da auditoria e exigem que o auditor, entre outras coisas:

- identifique e avalie os riscos de distorção relevante nos níveis de demonstração contábil e afirmação mediante a execução de procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas (NBC TA 315, itens 5 a 10); e
- aplique testes e outros meios para examinar populações de uma maneira que forneça base razoável para que o auditor tire conclusões a respeito da população (NBC TA 330, NBC TA 500, NBC TA 520 – Procedimentos Analíticos, e NBC TA 530 – Amostragem em Auditoria).

Outros assuntos que afetam as limitações inerentes de uma auditoria

A51. No caso de certas afirmações ou objeto, os efeitos potenciais das limitações inerentes à capacidade do auditor de detectar distorções relevantes são particularmente significativos. Tais afirmações ou objeto incluem:

- Fraude, particularmente fraude que envolva a alta administração ou conluio. Ver NBC TA 240 para discussão adicional.
- A existência e integridade de relações e transações com partes relacionadas. Ver NBC TA 550 – Partes Relacionadas, para discussão adicional.
- A ocorrência de não conformidade com leis e regulamentos. Ver NBC TA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos na Auditoria de Demonstrações Contábeis, para discussão adicional.

- Eventos futuros ou condições adicionais que possam interromper a continuidade da entidade. Ver NBC TA 570 – Continuidade Operacional, para discussão adicional.

NBC TAs relevantes que identificam procedimentos de auditoria específicos que ajudam na mitigação dos efeitos das limitações inerentes.

- A52. Em decorrência das limitações inerentes de uma auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis não sejam detectadas, embora a auditoria seja adequadamente planejada e executada em conformidade com as normas de auditoria. Portanto, descoberta posterior de uma distorção relevante das demonstrações contábeis, resultante de fraude ou erro, não indica por si só, uma falha na condução de uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria. Contudo, os limites inerentes de uma auditoria não são justificativas para que o auditor se satisfaça com evidências de auditoria menos que persuasivas. Se o auditor executou ou não uma auditoria em conformidade com as normas de auditoria é determinado pelos procedimentos de auditoria executados nas circunstâncias, a suficiência e adequação das evidências de auditoria obtidas como resultado desses procedimentos e a adequação do relatório do auditor com base na avaliação dessas evidências considerando os objetivos gerais do auditor.

Condução da auditoria em conformidade com as normas de auditoria

Natureza das normas de auditoria (ver item 18)

- A53. As NBC TAs, consideradas em conjunto, fornecem as normas para o trabalho do auditor no cumprimento dos seus objetivos gerais. As NBC TAs tratam das responsabilidades gerais do auditor, assim como das considerações adicionais do auditor, relevantes para a aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos.
- A54. O alcance, a data de vigência e qualquer limitação específica da aplicabilidade de uma norma específica são apresentados claramente na NBC TA. Salvo indicação em contrário na NBC TA, o auditor tem permissão para aplicar uma norma antes da data de vigência nela especificada.
- A55. Ao executar uma auditoria, pode-se exigir que o auditor cumpra com exigências legais e regulatórias, além das NBC TAs. As NBC TAs não passam por cima de lei ou regulamento que regem a auditoria de demonstrações contábeis. Caso essa lei ou regulamento seja diferente das NBC TAs, a auditoria conduzida apenas em conformidade com essa lei ou regulamento não cumpre automaticamente com as normas de auditoria.
- A56. O auditor também pode conduzir a auditoria em conformidade com as NBC TAs e requerimentos adicionais de auditoria de um órgão regulador específico. Em tais casos, além da conformidade com cada uma das NBC TAs relevantes para a auditoria, pode ser necessário que o auditor execute procedimentos adicionais de auditoria para obter conformidade com as normas relevantes desse órgão regulador.

Considerações específicas para auditoria de entidades do setor público

- A57. As NBC TAs são relevantes para trabalhos no setor público. As responsabilidades do auditor do setor público, porém, podem ser afetadas pelo contrato de auditoria, ou por obrigações sobre entidades do setor público decorrentes de lei, regulamento ou outra autoridade (por exemplo, diretrizes ministeriais, exigências de política governamental ou resoluções do legislativo), que podem ter um alcance mais amplo do que a auditoria de demonstrações contábeis em conformidade com as normas de auditoria. Essas responsabilidades adicionais não são discutidas nas NBC TAs. Elas podem ser discutidas em outros pronunciamentos normatizadores de órgãos reguladores ou em orientação desenvolvida por esses órgãos ou agências governamentais.

Conteúdo das NBC TAs (ver item 19)

- A58. Além dos objetivos e requisitos (os requisitos são expressos nas NBC TAs com o uso de “deve”), as NBC TAs contêm orientação relacionada com a forma de aplicação e outros materiais explicativos. Ela também pode conter material introdutório que forneça contexto relevante para o entendimento adequado da NBC TA e definições. O texto inteiro da NBC TA, portanto, é relevante para o entendimento dos objetivos formulados em uma norma e a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA.

- A59. Quando for necessário, a aplicação e outros materiais explicativos fornecem explicação adicional dos requisitos de uma NBC TA e orientação para o seu cumprimento. Em particular, elas podem:
- explicar mais precisamente o que uma exigência significa ou se destina a cobrir;
 - incluir exemplos de procedimentos que possam ser apropriados nas circunstâncias.

Embora tal orientação em si não imponha uma exigência, ela é relevante para a aplicação apropriada dos requisitos da NBC TA. A aplicação e outros materiais explicativos também podem fornecer informações de suporte sobre assuntos tratados em uma NBC TA.

- A60. Os apêndices são parte da aplicação e outros materiais explicativos. A finalidade e uso pretendido de um apêndice são explicados no corpo da NBC TA relacionada, no título ou na introdução do próprio apêndice.

- A61. O material introdutório pode incluir, conforme necessário, assuntos para explicar:

- a finalidade e alcance da NBC TA, inclusive a maneira como ela se relaciona com outras NBC TAs;
- o assunto da NBC TA;
- as respectivas responsabilidades do auditor e de outros em relação ao assunto da NBC TA;
- o contexto no qual se insere a NBC TA.

- A62. Uma NBC TA pode incluir, em seção separada, sob o título “Definições”, uma descrição dos significados atribuídos a certos termos para fins das NBC TAs. Elas são fornecidas para auxiliar na aplicação e interpretação consistentes das NBC TAs, e não se destinam a passar por cima de definições que possam ser estabelecidas para outras finalidades, seja em lei, regulamentação ou outros. Salvo indicação em contrário, os termos devem ter os mesmos significados ao longo de todas as NBC TAs. Também inclui descrições de outros termos encontrados nas NBC TAs para auxiliar na interpretação e tradução comuns e consistentes.

- A63. Quando apropriado, considerações adicionais específicas para auditorias de entidades de pequeno porte e auditorias de entidades do setor público são incluídas na aplicação e outros materiais explicativos de uma NBC TA. Essas considerações adicionais ajudam na aplicação dos requisitos da NBC TA na auditoria de tais entidades. Contudo, elas não limitam nem reduzem a responsabilidade do auditor de aplicar e cumprir com as exigências das NBC TAs.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A64. Para fins de especificação das considerações adicionais para auditorias de entidades de pequeno porte, uma “entidade de pequeno porte” refere-se à entidade que geralmente possui características qualitativas como:

- (a) concentração de propriedade e administração em pequeno número de indivíduos (frequentemente um único indivíduo, uma pessoa natural ou outra empresa que controle a entidade, contanto que o proprietário exiba as características qualitativas relevantes); e
- (b) uma ou mais das seguintes situações:
 - (i) transações diretas ou não complicadas;
 - (ii) manutenção de registros simples;
 - (iii) poucas linhas de negócios e poucos produtos dentro das linhas de negócios;
 - (iv) poucos controles internos;
 - (v) poucos níveis de administração com responsabilidade por uma ampla série de controles; ou
 - (vi) poucos empregados, muitos deles com uma ampla série de funções.

Essas características qualitativas não são exaustivas, nem exclusivas de entidades de pequeno porte, e essas entidades não exibem necessariamente todas elas.

- A65. As considerações específicas para entidades de pequeno porte incluídas nas NBC TAs foram desenvolvidas tendo em mente primariamente entidades não listadas em bolsa. Algumas das considerações, porém, podem ser úteis em auditorias de entidades abertas de pequeno porte.

- A66. As NBC TAs se referem ao proprietário de uma entidade de pequeno porte que está envolvido no dia-a-dia da administração da entidade como “sócio-diretor” ou “sócio-gerente”.

Objetivos formulados em NBC TAs individuais (ver item 21)

- A67. Cada NBC TA contém um ou mais objetivos que fornecem um vínculo entre as exigências e os objetivos gerais do auditor. Os objetivos nas NBC TAs individuais servem para focar o auditor no resultado desejado da NBC TA, ao mesmo tempo em que são específicos o suficiente para auxiliar o auditor a:

- entender o que precisa ser atingido e, quando necessário, o meio apropriado de fazê-lo; e
- decidir se algo mais precisa ser feito para que sejam cumpridos nas circunstâncias específicas da auditoria.

- A68. Os objetivos (contidos nas NBC TAs de forma individual) devem ser entendidos no contexto dos objetivos gerais do auditor, formulados no item 11 desta Norma. Como no caso dos objetivos gerais do auditor, a capacidade de cumprir um objetivo individual está igualmente sujeita às limitações inerentes da auditoria.

- A69. Ao usar os objetivos, exige-se que o auditor considere as inter-relações entre as NBC TAs. Isso porque, como indicado no item A53, as NBC TAs tratam, em alguns casos, de responsabilidades gerais e, em outras, da aplicação dessas responsabilidades a tópicos específicos. Por exemplo, esta Norma exige que o auditor adote postura de ceticismo profissional; isso é necessário em todos os aspectos do planejamento e execução de uma auditoria, mas não se repete como requisito de cada NBC TA. Em um nível mais detalhado, a NBC TA 315 e a NBC TA 330 contêm, entre outros aspectos, objetivos e requisitos que tratam das responsabilidades do auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante e pelo planejamento e execução de procedimentos adicionais de auditoria para responder aos riscos avaliados, respectivamente. Esses objetivos e requisitos são aplicados ao longo de toda a auditoria. Por exemplo, a NBC TA 540 pode se estender quanto à maneira como os objetivos e os requisitos das normas como a NBC TA 315 e a NBC TA 330 devem ser aplicadas em relação ao tema da normas de auditoria, mas não os repete. Assim, no cumprimento do objetivo formulado na NBC TA 540, o auditor considera os objetivos e requisitos de outras NBC TAs relevantes.

Uso dos objetivos para determinar a necessidade de procedimentos adicionais de auditoria (ver item 21(a))

- A70. Os requisitos das NBC TAs são planejados para possibilitar ao auditor cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs e, com isso, os objetivos gerais do auditor. Espera-se, portanto, a aplicação apropriada dos requisitos das NBC TAs pelo auditor, para a obtenção de uma base suficiente para o cumprimento dos objetivos pelo auditor. Contudo, como as circunstâncias dos trabalhos de auditoria variam amplamente e todas as circunstâncias não podem ser antecipadas, o auditor é responsável pela determinação dos procedimentos de auditoria necessários para satisfazer os requisitos das NBC TAs e cumprir os objetivos. Nas circunstâncias do trabalho, pode haver assuntos específicos que exigem que o auditor execute procedimentos de auditoria, além daqueles exigidos pelas NBC TAs, para cumprir os objetivos especificados nas NBC TAs.

Uso dos objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente (ver item 21(b))

- A71. Exige-se que o auditor use os objetivos para avaliar se foi obtida evidência de auditoria apropriada e suficiente no contexto dos objetivos gerais do auditor. Se, como resultado, o auditor concluir que a evidência de auditoria não é suficiente e apropriada, então, o auditor pode seguir uma ou mais das seguintes abordagens, para cumprir a exigência do item 21(b):

- avaliar se foi, ou será, obtida evidência de auditoria relevante como resultado do cumprimento de outras NBC TAs;
- estender o trabalho executado ao aplicar uma ou mais exigências; ou
- executar outros procedimentos julgados pelo auditor como necessários nas circunstâncias.

Quando nenhum dos procedimentos acima seja prático ou possível nas circunstâncias, o auditor não será capaz de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente e as NBC TAs exigem que ele determine o efeito disso no seu relatório ou sobre a sua capacidade de completar o trabalho.

Conformidade com requisitos relevantes

Requisitos relevantes (ver item 22)

A72. Em alguns casos, uma NBC TA (e, portanto, todos os seus requisitos) pode não ser relevante nas circunstâncias. Por exemplo, se a entidade não tem a função de auditoria interna, nenhum aspecto da NBC TA 610 – Utilização do Trabalho de Auditoria Interna é relevante.

A73. Pode haver requisitos condicionais em uma NBC TA relevante. Tal requisito é relevante quando as circunstâncias contempladas na exigência são aplicáveis e a condição existe. Em geral, a natureza condicional da exigência será explícita ou implícita, por exemplo:

- O requisito de modificar a opinião do auditor se houver uma limitação de alcance (NBC TA 705 – Modificações na Opinião do Auditor Independente) representa uma exigência condicional explícita.
- O requisito de comunicar aos responsáveis pela governança (NBC TA 265 – Comunicação de Deficiências do Controle Interno), as deficiências significativas no controle interno identificadas durante a auditoria, depende da existência dessas deficiências significativas serem identificadas. De forma similar, a exigência de obtenção de evidência de auditoria apropriada e suficiente no que se refere à apresentação e divulgação da informação de segmentos em conformidade com a estrutura de relatório financeiro aplicável (NBC TA 501 – Evidência de Auditoria - Considerações Específicas para Itens Selecionados) depende de ser tal divulgação permitida ou exigida pela estrutura. Elas representam exigências condicionais implícitas.

Em alguns casos, o requisito pode ser expresso como sendo condicional a uma lei ou regulamentação aplicável. Por exemplo, o auditor pode ser requerido a renunciar ao trabalho de auditoria, quando a renúncia seja possível de acordo com a lei ou regulamentação aplicável, ou o auditor pode ser requerido a fazer algo, exceto se proibido por lei ou regulamentação. A permissão legal ou regulatória ou proibição pode ser explícita ou implícita.

Abandono de requisito (ver item 23)

A74. A NBC TA 230 estabelece requisitos de documentação nas circunstâncias excepcionais em que o auditor afasta-se de um requisito relevante (NBC TA 230, item 12). As NBC TAs não requerem o atendimento de exigência que não é relevante nas circunstâncias da auditoria.

Falha no cumprimento de um objetivo (ver item 24)

A75. A conclusão de que um objetivo foi cumprido ou não é um assunto que requer julgamento profissional do auditor. Esse julgamento leva em conta os resultados dos procedimentos de auditoria executados no cumprimento das exigências das NBC TAs, e a avaliação do auditor quanto à obtenção ou não de evidência de auditoria apropriada e suficiente e se há algo mais que precisa ser feito nas circunstâncias específicas da auditoria para o cumprimento dos objetivos formulados nas NBC TAs. Portanto, circunstâncias que podem dar origem a uma falha no cumprimento de um objetivo incluem aquelas que:

- impedem o auditor de cumprir com requisitos relevantes de uma NBC TA;
- têm como resultado não ser praticável ou possível para o auditor executar os procedimentos adicionais de auditoria ou obter evidências de auditoria adicionais, como determinado a partir do uso dos objetivos, em conformidade com o item 21, por exemplo, devido à limitação nas evidências de auditoria disponíveis.

A76. A documentação de auditoria que cumpre as exigências da NBC TA 230 e as exigências de documentação específicas de outras NBC TAs relevantes fornecem evidências da base do auditor para uma conclusão a respeito do cumprimento dos objetivos gerais do auditor. Embora seja desnecessário que o auditor documente separadamente (em uma lista de verificação, por exemplo) o cumprimento de objetivos individuais, a documentação de uma falha em cumprir um objetivo o ajuda a avaliar se tal falha o impediu de cumprir os respectivos objetivos gerais de auditoria.

RESOLUÇÃO CFC Nº. 1.207/09

Aprova a NBC TA 240 – Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO o processo de convergência das Normas Brasileiras de Contabilidade aos padrões internacionais;

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade é membro associado da IFAC – Federação Internacional de Contadores;

CONSIDERANDO a Política de Tradução e Reprodução de Normas, emitida pela IFAC em dezembro de 2008;

CONSIDERANDO que a IFAC, como parte do serviço ao interesse público, recomenda que seus membros e associados realizem a tradução das suas normas internacionais e demais publicações;

CONSIDERANDO que mediante acordo firmado entre as partes, a IFAC autorizou, no Brasil, como tradutores das suas normas e publicações, o Conselho Federal de Contabilidade e o IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil;

CONSIDERANDO que a IFAC, conforme cessão de direitos firmado, outorgou aos órgãos tradutores os direitos de realizar a tradução, publicação e distribuição das normas internacionais impressas e em formato eletrônico,

RESOLVE:

Art. 1º. Aprovar a NBC TA 240 – “Responsabilidade do Auditor em Relação a Fraude, no Contexto da Auditoria de Demonstrações Contábeis”, elaborada de acordo com a sua equivalente internacional ISA 240.

Art. 2º. Esta Resolução entra em vigor nos exercícios iniciados em ou após 1º. de janeiro de 2010.

Art. 3º. Observado o disposto no art. 3º da Resolução CFC nº 1.203/09, ficam revogadas a partir de 1º. de janeiro de 2010 as disposições em contrário nos termos do art. 4º da mesma resolução.

Brasília, 27 de novembro de 2009.

Contadora Maria Clara Cavalcante Bugarim
Presidente

NORMAS BRASILEIRAS DE CONTABILIDADE

NBC TA 240 – RESPONSABILIDADE DO AUDITOR EM RELAÇÃO A FRAUDE, NO CONTEXTO DA AUDITORIA DE DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS

Índice	Item
INTRODUÇÃO	
Alcance	1
Características da fraude	2 – 3
Responsabilidade pela prevenção e detecção de fraude	4 – 8
Data de vigência	9
OBJETIVO	10
DEFINIÇÕES	11
REQUISITOS	
Ceticismo profissional	12 – 14
Discussão entre a equipe de trabalho	15
Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	16 – 24
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	25 – 27
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	28 – 33
Avaliação da evidência de auditoria	34 – 37
Auditor sem condições de continuar o trabalho	38
Representações da administração	39
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	40 – 42
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	43
Documentação	44 – 47
APLICAÇÃO E OUTROS MATERIAIS EXPLICATIVOS	
Características da fraude	A1 – A6
Ceticismo profissional	A7 – A9
Discussão entre a equipe de trabalho	A10 – A11

Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas	A12 – A27
Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude	A28 – A32
Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude	A33 – A48
Avaliação da evidência de auditoria	A49 – A53
Auditor sem condições de continuar o trabalho	A54 – A57
Representações formais (por escrito)	A58 – A59
Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança	A60 – A64
Comunicações às autoridades reguladoras e de controle	A65 – A67

Apêndice 1: Exemplos de fatores de risco de fraude

Apêndice 2: Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude

Apêndice 3: Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude

Esta Norma deve ser lida em conjunto com a NBC TA 200 – Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução da Auditoria em Conformidade com Normas de Auditoria.

Introdução

Alcance

1. Esta Norma trata da responsabilidade do auditor no que se refere à fraude na auditoria de demonstrações contábeis. Especificamente, detalha a forma como a NBC TA 315 – Identificação e Avaliação dos Riscos de Distorção Relevante por meio do Entendimento da Entidade e de seu Ambiente e a NBC TA 330 – Resposta do Auditor aos Riscos Avaliados devem ser aplicadas em relação aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

Características da fraude

2. As distorções nas demonstrações contábeis podem originar-se de fraude ou erro. O fator distintivo entre fraude e erro está no fato de ser intencional ou não intencional a ação subjacente que resulta em distorção nas demonstrações contábeis.
3. Embora a fraude constitua um conceito jurídico amplo, para efeitos das normas de auditoria, o auditor está preocupado com a fraude que causa distorção relevante nas demonstrações contábeis. Dois tipos de distorções intencionais são pertinentes para o auditor – distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas e da apropriação indébita de ativos. Apesar de o auditor poder suspeitar ou, em raros casos, identificar a ocorrência de fraude, ele não estabelece juridicamente se realmente ocorreu fraude (ver itens A1 a A6).

Responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude

4. A principal responsabilidade pela prevenção e detecção da fraude é dos responsáveis pela governança da entidade e da sua administração. É importante que a administração, com a supervisão geral dos responsáveis pela governança, enfatize a prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades de sua ocorrência, e a dissuasão da fraude, o que pode persuadir os indivíduos a não perpetrar fraude por causa da probabilidade de detecção e punição. Isso envolve um compromisso de criar uma cultura de honestidade e comportamento ético, que pode ser reforçado por supervisão ativa dos responsáveis pela governança. A supervisão geral por parte dos responsáveis pela governança inclui a consideração do potencial de burlar controles ou de outra influência indevida sobre o processo de elaboração de informações contábeis, tais como tentativas da administração de gerenciar os resultados para que influenciem a percepção dos analistas quanto à rentabilidade e desempenho da entidade.

Responsabilidade do auditor

5. O auditor que realiza auditoria de acordo com as normas de auditoria é responsável por obter segurança razoável de que as demonstrações contábeis, como um todo, não contém distorções relevantes, causadas por fraude ou erro. Conforme descrito na NBC TA 200, devido às limitações inerentes da auditoria, há um risco inevitável de que algumas distorções relevantes das demonstrações contábeis podem não ser detectadas, apesar de a auditoria ser devidamente planejada e realizada de acordo com as normas de auditoria (NBC TA 200, item 51).
6. Como descrito na NBC TA 200, item 51, os efeitos potenciais das limitações inerentes são particularmente significativas no caso da distorção resultar de fraude. O risco de não ser detectada uma distorção relevante decorrente de fraude é mais alto do que o risco de não ser detectada uma fraude decorrente de erro. Isso porque a fraude pode envolver esquemas sofisticados e cuidadosamente organizados, destinados a ocultá-la, tais como falsificação, omissão deliberada no registro de operações ou prestação intencional de falsas representações ao auditor. Tais tentativas de ocultação podem ser ainda mais difíceis de detectar quando associadas a um conluio. O conluio pode levar o auditor a acreditar que a evidência é persuasiva, quando, na verdade, ela é falsa. A capacidade do auditor de detectar uma fraude depende de fatores como a habilidade do perpetrador, a frequência e a extensão da manipulação, o grau de conluio, a dimensão relativa dos valores individuais manipulados e a posição dos indivíduos envolvidos. Embora o auditor possa ser capaz de identificar oportunidades potenciais de perpetração de fraude, é difícil para ele determinar se as distorções em áreas de julgamento como estimativas contábeis foram causadas por fraude ou erro.

7. Além disso, o risco do auditor não detectar uma distorção relevante decorrente de fraude da administração é maior do que no caso de fraude cometida por empregados, porque a administração frequentemente tem condições de manipular, direta ou indiretamente, os registros contábeis, apresentar informações contábeis fraudulentas ou burlar procedimentos de controle destinados a prevenir fraudes semelhantes, cometidas por outros empregados.
8. Na obtenção de segurança razoável, o auditor tem a responsabilidade de manter atitude de ceticismo profissional durante a auditoria, considerando o potencial de burlar os controles pela administração, e de reconhecer o fato de que procedimentos de auditoria eficazes na detecção de erros podem não ser eficazes na detecção de fraude. Os requerimentos desta Norma destinam-se a auxiliar o auditor na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e na elaboração de procedimentos para detectar tal distorção.

Data de vigência

9. Esta Norma é aplicável para auditoria de demonstrações contábeis dos períodos que se iniciem em ou após 1º de janeiro de 2010.

Objetivo

10. Os objetivos do auditor são:
 - (a) identificar e avaliar os riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrente de fraude;
 - (b) obter evidências de auditoria suficientes e apropriadas sobre os riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por meio da definição e implantação de respostas apropriadas; e
 - (c) responder adequadamente face à fraude ou à suspeita de fraudes identificada durante a auditoria.

Definições

11. Para efeito desta Norma, os termos abaixo têm os seguintes significados:

Fraude é o ato intencional de um ou mais indivíduos da administração, dos responsáveis pela governança, empregados ou terceiros, que envolva dolo para obtenção de vantagem injusta ou ilegal.

Fatores de risco de fraude são eventos ou condições que indiquem incentivo ou pressão para que a fraude seja perpetrada ou ofereçam oportunidade para que ela ocorra.

Requisitos

Ceticismo profissional

12. Nos termos da NBC TA 200, item 15, o auditor deve manter postura de ceticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de existir distorção relevante decorrente de fraude, não obstante a experiência passada do auditor em relação à honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade (ver itens A7 a A8).
13. A não ser que existam razões para crer o contrário, o auditor deve aceitar os registros e os documentos como legítimos. Caso as condições identificadas durante a auditoria levem o auditor a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos no documento foram modificados sem que o fato fosse revelado ao auditor, este deve investigar o caso (ver item A9).
14. Quando as respostas às indagações junto à administração ou aos responsáveis pela governança são inconsistentes, o auditor deve investigar as inconsistências.

Discussão entre a equipe de trabalho

15. A NBC TA 315 requer a discussão entre os membros da equipe de trabalho e que o sócio (ou responsável técnico) do trabalho determine os assuntos que devem ser comunicados aos membros da equipe não envolvidos na discussão. Essa discussão deve enfatizar especialmente como e em que pontos as demonstrações contábeis da entidade são suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude,

inclusive como a fraude pode ocorrer. A discussão deve ocorrer deixando de lado a possível convicção dos membros da equipe de trabalho de que a administração e os responsáveis pela governança são honestos e íntegros (ver itens A10 e A11).

Procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas

16. Ao aplicarem os procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas para conhecer a entidade e o seu ambiente, inclusive o seu controle interno, requeridos pela NBC TA 315, itens 5 a 24, o auditor deve aplicar os procedimentos previstos nos itens 17 a 24 para obter as informações a serem usadas na identificação de riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

Administração e outros responsáveis na entidade

17. O auditor deve fazer indagações à administração relacionadas com:
 - (a) avaliação pela administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorções relevantes decorrente de fraudes, inclusive a natureza, extensão e frequência de tais avaliações (ver itens A12 e A13);
 - (b) o processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude na entidade, inclusive quaisquer riscos de fraude específicos identificados pela administração ou que foram levados ao seu conhecimento, ou tipos de operações, saldos contábeis ou divulgações para os quais é provável existir risco de fraude (ver item A14);
 - (c) comunicação da administração, se houver, aos responsáveis pela governança em relação aos processos de identificação e resposta aos riscos de fraude na entidade; e
 - (d) comunicação da administração, se houver, aos empregados em relação às suas visões sobre práticas de negócios e comportamento ético.
18. O auditor deve fazer indagações à administração e outros responsáveis da entidade, conforme apropriado, para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade (ver itens A15 a A17).
19. Em relação às entidades que têm uma função de auditoria interna, o auditor independente deve fazer indagações aos seus responsáveis para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade, e obter o ponto de vista deles (auditores internos) sobre os riscos de fraude (ver item A18).

Responsáveis pela governança

20. A não ser que os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade (NBC TA 260 – Comunicação com os Responsáveis pela Governança, item 13), o auditor deve obter entendimento de como esses responsáveis fazem a supervisão geral dos processos da administração para identificar e responder aos riscos de fraudes na entidade e do controle interno que a administração implantou para mitigar esses riscos (ver itens A19 a A21).
21. Exceto nos casos em que os responsáveis pela governança estão envolvidos com a administração da entidade, o auditor deve fazer indagações junto aos responsáveis pela governança para determinar se eles têm conhecimento de quaisquer casos reais, suspeitas ou indícios de fraude, que afetem a entidade. Essas indagações servem, em parte, para corroborar as respostas às indagações da administração.

Variação inesperada ou não usual identificada

22. O auditor deve avaliar se variações inesperadas ou não usuais que foram identificadas durante a aplicação dos procedimentos de revisão analítica, inclusive aqueles relacionados com as receitas, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

Outras informações

23. O auditor deve considerar se outras informações por ele obtidas indicam riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A22).

Avaliação de fatores de risco de fraude

24. O auditor deve avaliar se as informações obtidas com outros procedimentos de avaliação de risco e atividades relacionadas realizadas indicam a presença de um ou mais fatores de risco de fraude. Embora os fatores de risco de fraude não indiquem necessariamente a sua efetiva existência, eles muitas vezes estão presentes em ocorrências de fraude e, portanto, podem indicar riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A23 a A27).

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude

25. Nos termos da NBC TA 315, o auditor deve identificar e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das demonstrações contábeis e no nível das afirmações por tipo de operação, saldo contábil e divulgação.
26. Na identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude, o auditor deve, com base na presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receitas, avaliar que tipos de receita, operações ou afirmações de receita geram esses riscos. O item 47 especifica a documentação requerida no caso em que o auditor conclui que a presunção não é aplicável nas circunstâncias do trabalho e, portanto, não identifica o reconhecimento de receitas como um risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A28 a A30).
27. O auditor deve tratar os riscos de distorção relevantes decorrentes de fraude avaliados como riscos significativos e, por conseguinte, na medida em que ainda não tenha sido feito, o auditor deve obter entendimento dos respectivos controles da entidade, inclusive atividades de controle, que são relevantes para tais riscos (ver itens A31 e A32).

Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude

Respostas globais

28. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve determinar respostas globais para tratar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas demonstrações contábeis (ver item A33).
29. Ao determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve:
- (a) alocar e supervisionar o pessoal, levando em conta o conhecimento, a aptidão e a capacidade dos indivíduos que assumirão responsabilidades significativas pelo trabalho, e avaliar os riscos de distorção relevante decorrente de fraude (ver itens A34 e A35);
 - (b) avaliar se a seleção e a aplicação de políticas contábeis pela entidade, em especial as relacionadas com medições subjetivas e transações complexas, podem ser indicadores de informação financeira fraudulenta decorrente de tentativa da administração de manipular os resultados; e
 - (c) incorporar elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria (ver item A36).

Procedimentos de auditoria em respostas aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações

30. Nos termos da NBC TA 330, o auditor deve desenhar e aplicar procedimentos adicionais de auditoria, cuja natureza, época e extensão respondam melhor aos riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver itens A37 a A40).

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos relacionados com controles burlados pela administração

31. A administração está em posição privilegiada para perpetrar fraudes em função de sua capacidade para manipular registros contábeis e elaborar demonstrações contábeis fraudulentas, burlando controles que sob outros aspectos parecem funcionar de forma efetiva. Embora o nível do risco de burlar controles pela administração varie de entidade para entidade, o risco, não obstante, está presente em todas as entidades. Como tal burla pode ocorrer de maneira imprevisível, ela é um risco de distorção relevante decorrente de fraude e, portanto, um risco significativo.
32. Independentemente da avaliação do auditor dos riscos de que a administração burle controles, o auditor deve definir e aplicar procedimentos de auditoria para:
- (a) Testar a adequação dos lançamentos contábeis registrados no razão geral e outros ajustes efetuados na elaboração das demonstrações contábeis. Ao definir e aplicar procedimentos de auditoria para tais testes, o auditor deve:
 - (i) fazer indagações, junto a indivíduos envolvidos no processo de informação financeira, a respeito de atividade inadequada ou não usual referente ao processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes;
 - (ii) selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes feitos no final do período sob exame; e
 - (iii) considerar a necessidade de testar os lançamentos contábeis e outros ajustes durante o período (ver itens A41 a A44).
 - (b) Revisar estimativas contábeis em busca de vícios (critérios ou resultados tendenciosos) e avaliar se as circunstâncias que geram esses vícios, se houver, representam risco de distorção relevante decorrente de fraude. Na execução dessa revisão, o auditor deve:
 - (i) avaliar se os julgamentos e decisões da administração na determinação das estimativas contábeis incluídas nas demonstrações contábeis, mesmo que individualmente razoáveis, indicam uma possível tendenciosidade da administração da entidade que possa representar risco de distorção relevante decorrente de fraude. Em caso afirmativo, o auditor deve reavaliar as estimativas contábeis como um todo; e
 - (ii) efetuar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relativas a estimativas contábeis significativas refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior (ver itens A45 a A47).
 - (c) Para operações significativas fora do curso normal dos negócios da entidade, ou que de outro modo pareçam não usuais, tendo em vista o entendimento da entidade e do seu ambiente e outras informações obtidas pelo auditor durante a auditoria, ele deve avaliar se a justificativa de negócio das operações (ou a ausência dela) sugere que elas podem ter sido realizadas para gerar informações contábeis fraudulentas ou para ocultar a apropriação indevida de ativos (ver item A48).
33. O auditor deve determinar se, para responder aos riscos identificados da administração vir a burlar os controles, o auditor precisa aplicar outros procedimentos de auditoria além dos mencionados anteriormente (isto é, quando há riscos adicionais específicos de que a administração possa burlar os controles não cobertos pelos procedimentos aplicados para atender as exigências do item 32).

Avaliação da evidência de auditoria (ver item A49)

34. O auditor deve avaliar se os procedimentos analíticos aplicados perto do final do período, na formação da conclusão global de que as demonstrações contábeis, como um todo, estão consistentes com o entendimento sobre a entidade e do seu ambiente obtido pelo auditor indicam um risco anteriormente não reconhecido de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A50).
35. Se o auditor identifica uma distorção, ele deve avaliar se a distorção é indicadora de fraude. Caso exista tal indicador, o auditor deve avaliar as implicações da distorção relativamente a outros aspectos da auditoria, em especial a confiabilidade das representações da administração, reconhecendo que dificilmente um caso de fraude será uma ocorrência isolada (ver item A51).

36. Caso o auditor identifique uma distorção, seja relevante ou não, e tiver razão para acreditar que é ou pode ser decorrente de fraude, com o envolvimento da administração (em especial da alta administração), o auditor deve reavaliar a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e do impacto resultante na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria para responder aos riscos avaliados. Ao reconsiderar a confiabilidade da evidência anteriormente obtida, o auditor também deve considerar se as circunstâncias ou condições indicam eventual conluio envolvendo empregados, diretores ou terceiros (ver item A52).
37. Quando o auditor confirma ou não está em condições para concluir se as demonstrações contábeis contêm distorções relevantes decorrentes de fraude, o auditor deve avaliar as implicações para a auditoria (ver item A53).

Auditor sem condições de continuar o trabalho

38. Se, como resultado de uma distorção decorrente de fraude ou suspeita de fraude, o auditor encontrar circunstâncias excepcionais que coloquem em dúvida sua capacidade de continuar a realizar a auditoria, este deve:
 - (a) determinar as responsabilidades profissionais e legais aplicáveis à situação, inclusive se é necessário ou não o auditor informar à pessoa ou pessoas que aprovaram a contratação da auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras. No Brasil, existem obrigações determinadas pelas autoridades reguladoras;
 - (b) considerar se seria apropriado o auditor retirar-se do trabalho, quando essa saída for possível conforme a lei ou regulamentação aplicável; e
 - (c) caso o auditor se retire:
 - (i) discutir com pessoa no nível apropriado da administração e com os responsáveis pela governança a saída do auditor do trabalho e as razões para a interrupção; e
 - (ii) determinar se existe exigência profissional ou legal de comunicar a retirada do auditor do trabalho e as razões da saída à pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, às autoridades reguladoras (ver itens A54 a A57).

Representações da administração

39. O auditor deve obter representações da administração e, quando apropriado, dos responsáveis pela governança, de que:
 - (a) eles reconhecem sua responsabilidade pelo desenho, implementação e manutenção do controle interno de prevenção e detecção de fraude;
 - (b) eles revelaram ao auditor os resultados da avaliação do risco da administração de que as demonstrações contábeis podem ter distorções relevantes decorrentes de fraude;
 - (c) eles revelaram ao auditor seu conhecimento sobre a suspeita ou ocorrência de fraude afetando a entidade, envolvendo:
 - (i) a administração;
 - (ii) empregados com funções significativas no controle interno; ou
 - (iii) outros cuja fraude poderia ter efeito relevante nas demonstrações contábeis; e
 - (d) eles revelaram ao auditor seu conhecimento de quaisquer suspeitas ou indícios de fraude que afetassem as demonstrações contábeis da entidade, comunicadas por empregados, ex-empregados, analistas, órgãos reguladores ou outros (ver itens A58 e A59).

Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança

40. Caso o auditor tenha identificado uma fraude ou obtido informações que indiquem a possibilidade de fraude, o auditor deve comunicar estes assuntos tempestivamente a pessoa de nível apropriado da administração que têm a responsabilidade primordial de prevenir e detectar fraude em assuntos relevantes no âmbito de suas responsabilidades (ver item A60).
41. A menos que todos os responsáveis pela governança estejam envolvidos na administração da entidade, se o auditor tiver identificado ou suspeitar de fraude envolvendo:
 - (a) a administração;
 - (b) empregados com funções significativas no controle interno; ou
 - (c) outros, cujas fraudes gerem distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor deve comunicar tempestivamente esses assuntos aos responsáveis pela governança. Caso o auditor suspeite de fraude envolvendo a administração, o auditor deve comunicar essas suspeitas aos responsáveis pela governança e discutir com eles a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria necessários para concluir a auditoria (ver itens A61 a A63).
42. Nos termos da NBC TA 260, o auditor deve comunicar aos responsáveis pela governança quaisquer outros assuntos relacionados a fraudes que, no seu julgamento, são relevantes para suas responsabilidades (ver item A64).

Comunicações às autoridades reguladoras e de controle

43. Caso o auditor tenha identificado ou suspeite de fraude, deve determinar se há responsabilidade de comunicar a ocorrência ou suspeita a um terceiro fora da entidade. Embora o dever profissional do auditor de manter a confidencialidade da informação do cliente possa impedir que tais informações sejam dadas, as responsabilidades legais do auditor podem sobrepor-se ao dever de confidencialidade em algumas situações (ver itens A65 a A67).

Documentação

44. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria no entendimento da entidade e seu ambiente e à avaliação dos riscos de distorção relevante pelo auditor, exigida pela NBC TA 315:
 - (a) as decisões significativas tomadas durante a discussão com a equipe de trabalho em relação à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude; e
 - (b) os riscos identificados e avaliados de distorção relevante decorrentes de fraude no âmbito das demonstrações contábeis e das afirmações.
45. O auditor deve incluir a seguinte documentação de auditoria para as respostas do auditor aos riscos avaliados de distorção relevante requerida pela NBC TA 330:
 - (a) as respostas globais aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no âmbito das demonstrações contábeis, e a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria, além da ligação entre esses procedimentos e os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude nas afirmações; e
 - (b) os resultados dos procedimentos de auditoria, inclusive os desenhos para monitorar o risco de a administração burlar controles.
46. O auditor deve incluir na documentação de auditoria as comunicações sobre fraude feitas à administração, aos responsáveis pela governança, aos órgãos reguladores e outros.

47. Se o auditor conclui que a presunção de risco de distorção relevante decorrente de fraude relacionada ao reconhecimento de receita não é aplicável nas circunstâncias do trabalho, o auditor deve incluir na documentação de auditoria as razões dessa conclusão.

Aplicação e outros materiais explicativos

Características da fraude (ver item 3)

- A1. A fraude, seja na forma de informações contábeis fraudulentas ou de apropriação indevida de ativos, envolve o incentivo ou a pressão para que ela seja cometida, uma oportunidade percebida para tal e alguma racionalidade (ou seja, dar razoabilidade a algo falso) do ato. Por exemplo:
- Pode existir incentivo ou pressão para a informação financeira fraudulenta quando a administração sofre pressão, de fontes externas ou internas, para alcançar metas de ganhos ou resultados financeiros previstos (e talvez irrealistas) – em especial porque as consequências do insucesso no cumprimento dos objetivos financeiros para a administração podem ser significativas. Do mesmo modo, os indivíduos podem ter um incentivo para se apropriarem de ativos porque, por exemplo, estão vivendo além de suas possibilidades.
 - Pode haver uma oportunidade percebida de perpetrar uma fraude quando um indivíduo acredita que o controle interno pode ser burlado, por exemplo, porque ele ocupa um cargo de confiança ou tem conhecimento de deficiências específicas no controle interno.
 - Os indivíduos podem ser capazes de racionalizar e perpetrar um ato fraudulento. Algumas pessoas têm uma postura, caráter ou valores éticos que os levam a perpetrar um ato desonesto de forma consciente e intencional. Entretanto, mesmo indivíduos normalmente honestos podem perpetrar uma fraude em ambiente em que sejam suficientemente pressionados.
- A2. A informação financeira fraudulenta envolve distorções intencionais, inclusive omissões de valor ou divulgações nas demonstrações contábeis para enganar os usuários destas. Ela pode ser causada pelas tentativas da administração de manipular os ganhos de modo a enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções do desempenho e da lucratividade da entidade. Essa manipulação de ganhos pode começar com pequenos atos ou com o ajuste inadequado de premissas e mudanças de julgamento pela administração. Pressões e incentivos podem levar tais atos a crescer a ponto de resultarem em informação financeira fraudulenta. Essa situação pode ocorrer quando, decorrem de pressões para atender as expectativas do mercado ou a um desejo de maximizar a remuneração baseada em desempenho, a administração assume posições que fazem com que as informações contábeis fraudulentas provoquem distorções relevantes nas demonstrações contábeis. Em algumas entidades, a administração pode ser motivada a reduzir os ganhos em valor relevante, para minimizar a tributação ou inflar ganhos para garantir financiamentos bancários.
- A3. Informações contábeis fraudulentas podem decorrer do seguinte:
- Manipulação, falsificação (inclusive de assinatura) ou alteração de registros contábeis ou documentos comprobatórios que serviram de base à elaboração de demonstrações contábeis.
 - Mentira ou omissão intencional nas demonstrações contábeis de eventos, operações ou outras informações significativas.
 - Aplicação incorreta intencional dos princípios contábeis relativos a valores, classificação, forma de apresentação ou divulgação.
- A4. Muitas vezes as informações contábeis fraudulentas envolvem a burla pela administração de controles que aparentemente estão funcionando com eficácia. A administração pode perpetrar fraude burlando controles por meio de técnicas como:
- Registrar lançamentos fictícios no livro diário, em especial no final do período contábil, de forma a manipular resultados operacionais ou alcançar outros objetivos.
 - Ajustar indevidamente as premissas e alterar os julgamentos utilizados para estimar saldos contábeis.
 - Omitir, antecipar ou atrasar o reconhecimento, nas demonstrações contábeis, de eventos e operações que tenham ocorrido durante o período das demonstrações contábeis que estão sendo apresentadas.
 - Ocultar ou não divulgar fatos que possam afetar os valores registrados nas demonstrações contábeis.
 - Contratar operações complexas, que são estruturadas para refletir erroneamente a situação patrimonial ou o desempenho da entidade.

- Alterar registros e condições relacionados a operações significativas e não usuais.

A5. A apropriação indevida de ativos envolve o roubo de ativos da entidade e, muitas vezes, é perpetrada por empregados em valores relativamente pequenos e irrelevantes. Entretanto, também pode envolver a administração, que geralmente tem mais possibilidades de disfarçar ou ocultar a apropriação indevida, de forma difícil de detectar. A apropriação indevida de ativos pode ser conseguida de várias formas, incluindo:

- Fraudar documentos (por exemplo, apropriando-se de valores cobrados ou desviando valores recebidos relativos a contas já baixadas para as suas contas bancárias pessoais).
- Furtar ativos físicos ou propriedade intelectual (por exemplo, furtar estoques para uso pessoal ou venda, roubar sucata para revenda, entrar em conluio com concorrentes para repassar dados tecnológicos em troca de dinheiro).
- Fazer a entidade pagar por produtos e serviços não recebidos (por exemplo, pagamentos a fornecedores fictícios, propina paga por fornecedores aos compradores da entidade em troca de preços inflacionados, pagamentos a empregados fictícios).
- Utilizar ativos da entidade para uso pessoal (por exemplo, usar ativos da entidade como garantia de empréstimo pessoal ou a parte relacionada).

A apropriação indevida de ativos costuma ser acompanhada de registros ou documentos falsos ou enganosos, destinados a ocultar o desaparecimento dos ativos ou caucionados sem a devida autorização.

Considerações específicas para entidade do setor público

A6. A responsabilidade do auditor do setor público em relação a fraude pode decorrer de lei, regulamentação e outra autoridade aplicável a entidade do setor público ou separadamente cobertas pelo mandato do auditor. Portanto, a responsabilidade do auditor do setor público pode não estar limitada à consideração dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis, podendo também incluir responsabilidade mais ampla pela consideração dos riscos de fraude.

Ceticismo profissional (ver itens 12 a 14)

A7. Manter ceticismo profissional requer um contínuo questionamento sobre se a informação e a evidência de auditoria obtidas sugerem a possibilidade de distorção relevante decorrente de fraude. Isso inclui considerar a confiabilidade da informação a ser utilizada como evidência de auditoria e os controles sobre sua elaboração e manutenção, quando for pertinente. Devido às características da fraude, a postura de ceticismo profissional do auditor é particularmente importante quando se consideram os riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

A8. Embora não se espere que o auditor desconsidere a experiência passada de honestidade e integridade da administração e dos responsáveis pela governança da entidade, seu ceticismo profissional é particularmente importante na consideração dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude porque podem existir alterações nas circunstâncias.

A9. Conforme se explica na NBC TA 200, a auditoria realizada de acordo com as normas de auditoria raramente envolve a autenticação de documentos, e não se espera que o auditor seja treinado ou especializado em tal autenticação. Contudo, quando o auditor identifica condições que o levem a acreditar que um documento pode não ser autêntico ou que os termos nele previstos foram modificados sem serem divulgados ao auditor, os procedimentos possíveis para a investigação do fato podem incluir:

- Confirmar diretamente com o terceiro.
- Recorrer a um perito para avaliar a autenticidade do documento.

Discussão entre a equipe de trabalho (ver item 15)

A10. Discutir a suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorções relevantes decorrente de fraude com a equipe de trabalho:

- Oferece aos membros mais experientes da equipe de trabalho a oportunidade de compartilhar suas perspectivas sobre como e quando as demonstrações contábeis podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude.
- Permite ao auditor considerar uma resposta apropriada a tal suscetibilidade e definir quais membros da equipe de trabalho realizarão determinados procedimentos de auditoria.
- Permite ao auditor determinar como os resultados dos procedimentos de auditoria serão compartilhados com a equipe de trabalho e como lidar com as alegações de fraude que possam vir ao conhecimento do auditor.

A11. A discussão pode incluir assuntos como:

- Troca de idéias entre os membros da equipe de trabalho sobre como e onde acreditam que as demonstrações contábeis da entidade podem ser suscetíveis de distorção relevante decorrente de fraude, como a administração pode perpetrar e ocultar informações contábeis fraudulentas e como os ativos da entidade podem ser subtraídos.
- Consideração das circunstâncias que podem indicar a manipulação de resultados e as práticas que podem ser adotadas para tal manipulação pela administração e que podem gerar informações contábeis fraudulentas.
- Consideração dos fatores conhecidos, internos e externos, que afetam a entidade e podem criar incentivo ou pressão para que a administração ou outras pessoas cometam fraude, que criam essa oportunidade e indicam uma cultura ou ambiente que permite à administração ou outras pessoas racionalizar a perpetração de fraudes.
- Consideração do envolvimento da administração na supervisão de empregados com acesso ao caixa ou outros ativos suscetíveis de apropriação indébita.
- Consideração de quaisquer mudanças não usuais ou injustificadas no comportamento ou estilo de vida da administração ou empregados, que tenham chegado ao conhecimento da equipe de trabalho.
- Ênfase na importância de manter um estado mental adequado durante a auditoria em relação ao potencial de distorção relevante devido a fraude.
- Consideração dos tipos de circunstâncias que, se identificadas, podem indicar a possibilidade de fraude.
- Consideração de como um elemento de imprevisibilidade será incorporado na natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem realizados.
- Consideração dos procedimentos de auditoria que podem ser selecionados para responder à suscetibilidade das demonstrações contábeis da entidade a distorção relevante decorrente de fraude e se certos tipos de procedimentos de auditoria são mais eficazes que outros.
- Consideração de eventuais indícios de fraude que chegaram ao conhecimento do auditor.
- Consideração do risco de que os controles sejam burlados pela administração.

Procedimentos de avaliação de riscos e atividades relacionadas

Indagações à administração

Avaliação da administração do risco de distorção relevante decorrente de fraude (ver item 17(a))

A12. A administração aceita responsabilidade pelo controle interno da entidade e pela elaboração das demonstrações contábeis da entidade. Por conseguinte, o auditor deve fazer indagações junto à administração sobre sua avaliação do risco de fraude e dos controles implantados para prevenir sua existência e detectá-la. A natureza, extensão e periodicidade da avaliação de tal risco e dos controles pela administração podem variar de entidade para entidade. Em algumas entidades, a administração pode fazer avaliações detalhadas, em base contínua ou como parte de monitoramento contínuo. Em outras, a avaliação da administração pode ser menos estruturada e menos freqüente. A natureza, extensão e periodicidade dessa avaliação são relevantes para o entendimento do ambiente de controle da entidade pelo auditor. Por exemplo, o fato de a administração não ter realizado uma avaliação do risco de fraude pode, em certas circunstâncias, indicar que a administração não dá importância ao controle interno.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A13. Em algumas entidades, em especial aquelas de pequeno porte, o foco da avaliação da administração pode estar nos riscos de fraude por empregados ou apropriação indébita de ativos.

O processo da administração para identificar e responder aos riscos de fraude (ver item 17(b))

- A14. No caso de entidades com múltiplos locais, os processos da administração podem incluir diferentes níveis de monitoramento nos estabelecimentos operacionais ou segmentos de negócio. A administração também pode ter identificado estabelecimentos ou segmentos de negócio específicos nos quais é mais provável a existência de risco de fraude.

Indagação junto à administração e outras pessoas na entidade (ver item 18)

- A15. As indagações do auditor junto à administração podem fornecer informações úteis relativas aos riscos de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraudes perpetradas por empregados. Entretanto, é improvável que essas indagações forneçam informações úteis em relação aos riscos de distorção relevante nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude cometida pela administração. As indagações junto a outras pessoas da entidade podem oferecer uma oportunidade para que essas pessoas transmitam ao auditor informações que de outra forma não seriam relatadas.

- A16. Exemplos de outras pessoas da entidade junto às quais o auditor pode fazer indagações diretas sobre a existência ou suspeita de fraude:

- Pessoal operacional sem envolvimento direto no processo de elaboração de informação contábil.
- Empregados com diferentes níveis de alçada.
- Empregados envolvidos na iniciação, processamento ou registro de operações complexas ou não usuais e os que supervisionam ou monitoram esses empregados.
- Assessores jurídicos internos.
- Diretor de ética ou equivalente.
- Pessoa ou pessoas responsáveis por lidar com alegações de fraude.

- A17. A administração está frequentemente em posição privilegiada para perpetrar fraudes. Por conseguinte, ao avaliar as respostas da administração às indagações com uma atitude de ceticismo profissional, o auditor pode julgar necessário corroborar as respostas com outras informações.

Indagação junto à auditoria interna (ver item 19)

- A18. As NBC TAs 315 e 610 estabelecem exigências e oferecem orientação nas auditorias de entidades que têm a função de auditoria interna. Ao aplicar o requerido por essas NBC TAs, no contexto de fraude, o auditor pode fazer indagações sobre atividades específicas da auditoria interna, incluindo, por exemplo:

- Os procedimentos aplicados, se for o caso, pelos auditores internos ao longo do exercício para detectar fraude.
- Se a administração respondeu satisfatoriamente a quaisquer fatos identificados por meio desses procedimentos.

Obtenção de entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança (ver item 20)

- A19. Os responsáveis pela governança da entidade supervisionam os sistemas de monitoramento de risco, controle financeiro e conformidade com a lei. Em muitos países, as práticas de governança corporativa são bem desenvolvidas e os responsáveis pela governança desempenham papel ativo na supervisão geral da avaliação dos riscos de fraude e do controle interno relevante da entidade. Como a responsabilidade dos responsáveis pela governança e pela administração pode variar de uma para outra entidade, é importante que o auditor entenda a respectiva responsabilidade para obter entendimento da supervisão geral exercida pelos indivíduos apropriados. (A NBC TA 260 discute com quem o auditor se comunica quando a estrutura de governança da entidade não está bem definida).

- A20. O entendimento da supervisão geral exercida pelos responsáveis pela governança pode oferecer subsídios sobre a suscetibilidade da entidade a fraude pela administração, a adequação do controle interno face aos riscos de fraude e a competência e integridade da administração. O auditor pode obter esse entendimento de várias maneiras, por exemplo, participando de reuniões onde ocorram tais discussões, lendo atas de tais reuniões ou fazendo indagações junto aos encarregados da governança.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte

- A21. Em alguns casos, todos os responsáveis pela governança estão envolvidos na administração da entidade. Este pode ser o caso em uma entidade de pequeno porte, na qual um único indivíduo administra a entidade e ninguém mais tem um papel de governança. Nesses casos, normalmente não há nenhuma ação por parte do auditor porque não há supervisão geral separada da administração.

Consideração de outras informações (ver item 23)

- A22. Além das informações obtidas com a aplicação de procedimentos analíticos, outras informações obtidas a respeito da entidade e do seu ambiente podem ser úteis na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. A discussão entre membros da equipe pode fornecer informações úteis para a identificação de tais riscos. Além disso, as informações obtidas nos processos de aceitação e retenção do cliente pelo auditor, a experiência conseguida em outros trabalhos executados para a entidade, por exemplo, revisão das informações contábeis intermediárias, podem ser relevantes na identificação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.

Avaliação dos fatores de risco de fraude (ver item 24)

- A23. O fato de que a fraude geralmente é oculta pode tornar muito difícil a sua detecção. Contudo, o auditor pode identificar eventos ou condições que indiquem um incentivo ou pressão para a fraude ou que constituam uma oportunidade para a fraude (fatores de risco de fraude). Por exemplo:

- A necessidade de satisfazer as expectativas de terceiros para obter capital adicional pode criar pressão para a fraude.
- A concessão de bônus significativos, caso sejam cumpridas metas irreais de lucro, pode criar um incentivo para se perpetrar uma fraude.
- Um ambiente de controle que não é eficaz pode criar uma oportunidade para a fraude.

- A24. Não é fácil classificar os fatores de risco de fraude em ordem de importância. A significação dos fatores de risco de fraude varia amplamente. Alguns destes fatores estão presentes em entidades nas quais condições específicas não apresentam riscos de distorção relevante. Portanto, determinar se um fator de risco está presente e se ele deve ser considerado na avaliação dos riscos de distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude requer o exercício do julgamento profissional.

- A25. Exemplos de fatores de risco de fraude relacionados a informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos são apresentados no Apêndice 1. Esses fatores de risco ilustrativos são classificados com base em três condições que geralmente estão presentes quando há fraude:

- Incentivo ou pressão para perpetrar fraude.
- Oportunidade percebida de cometer fraude.
- Capacidade de racionalizar a ação fraudulenta.

Fatores de risco que refletem uma atitude que permite a racionalização da ação fraudulenta podem não ser suscetíveis de observação pelo auditor. Contudo, o auditor pode tomar conhecimento da existência de tais informações. Embora os fatores de risco de fraude descritos no Apêndice 1 abranjam um amplo leque de situações que podem vir a ser enfrentadas pelos auditores, eles são apenas exemplos e outros fatores de risco podem existir.

- A26. O tamanho, complexidade e características de como está formada a propriedade da entidade têm influência significativa na consideração dos fatores de risco de fraude relevantes. Por exemplo, no caso de entidade de grande porte, pode haver fatores que geralmente limitam a conduta imprópria da administração, como:

- Supervisão geral eficaz pelos responsáveis pela governança.
- Área de auditoria interna eficaz.
- Existência e aplicação de código de conduta escrito.

Além disso, fatores de risco de fraude considerados no nível operacional de segmento de negócio podem oferecer perspectivas diferentes quando comparados com os obtidos na avaliação da entidade como um todo.

Considerações específicas para entidade de pequeno porte.

- A27. No caso de uma entidade de pequeno porte, algumas destas considerações ou todas elas podem não ser aplicáveis ou menos relevantes. Por exemplo, uma entidade de pequeno porte pode não ter um código de conduta escrito, mas pode ter desenvolvido uma cultura que enfatiza a importância da integridade e da conduta ética por meio da comunicação verbal e do exemplo da administração. A concentração do poder da administração em um único indivíduo na entidade de pequeno porte não indica geralmente, por si só, uma falha da administração em refletir e comunicar uma atitude apropriada para com o controle interno e o processo interno de informação financeira. Em algumas entidades, a necessidade de autorização da administração pode compensar controles deficientes e reduzir o risco de fraude perpetrado por empregados. Contudo, a concentração do poder da administração em um único indivíduo pode ser uma deficiência potencial, já que há oportunidade para que a administração burle os controles.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude

Riscos de fraude no reconhecimento de receita (ver item 26)

- A28. A distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas relativas ao reconhecimento de receita muitas vezes é resultado do seu registro de forma superestimada, por exemplo, o seu reconhecimento prematuro ou o registro de receitas fictícias. Pode resultar também do registro de receitas inferiores, por exemplo, transferindo receitas inadequadamente para um período posterior.
- A29. Os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores em algumas entidades do que em outras. Por exemplo, pode haver pressões ou incentivos para que a administração cometa fraude nas informações contábeis mediante o reconhecimento inadequado de receita, no caso de entidade com ações na bolsa, quando, por exemplo, o desempenho é medido em termos de crescimento de receita ou lucro, ano a ano. Similarmente, por exemplo, os riscos de fraude no reconhecimento de receita podem ser maiores no caso de entidade que geram parte substancial da receita por meio de vendas à vista.
- A30. A presunção de que há riscos de fraude no reconhecimento de receita pode ser refutada. Por exemplo, o auditor pode concluir que não há nenhum risco de distorção relevante decorrente de fraude no que se refere ao reconhecimento de receita, no caso em que há um único tipo de operação de receita, por exemplo, a receita de aluguel originária de uma única unidade alugada.

Identificação e avaliação dos riscos de distorção relevante devido a fraude e entendimento dos controles relacionados da entidade (ver item 27)

- A31. Como explicado na NBC TA 315, a administração pode fazer julgamentos quanto à natureza e extensão dos controles que escolhe implementar e quanto à natureza e extensão dos riscos que escolhe assumir. Ao determinar quais controles implementar para prevenir a existência de fraude e detectá-la, a administração considera os riscos de que as demonstrações contábeis sejam distorcidas de maneira relevante como resultado de fraude. Como parte desta consideração, a administração pode concluir que não é eficaz, no que se refere a custos, implementar e manter um controle específico em relação à redução nos riscos de distorção relevante decorrente de fraude.
- A32. Portanto, é importante que o auditor obtenha entendimento dos controles que a administração planejou, implementou e mantém para impedir e detectar fraude. Ao fazer isto, o auditor pode descobrir, por exemplo, que a administração escolheu conscientemente aceitar os riscos associados à falta de segregação de funções. Informações obtidas com este entendimento também podem ser úteis na identificação de fatores de risco de fraude que possam afetar a avaliação do auditor quanto aos riscos de que as demonstrações contábeis possam conter distorção relevante decorrente de fraude.

Respostas aos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude

Respostas globais (ver item 28)

A33. Determinar respostas globais para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude geralmente inclui a consideração de como a condução geral da auditoria pode refletir maior ceticismo profissional, por exemplo, mediante:

- Maior sensibilidade na seleção da natureza e extensão da documentação a ser examinada para corroborar as operações relevantes.
- Maior reconhecimento da necessidade de corroborar as explicações ou representações da administração a respeito de assuntos relevantes.

Também envolve considerações mais gerais além dos procedimentos específicos normalmente planejados. Essas considerações incluem os assuntos listados no item 29, que são discutidos a seguir.

Designação e supervisão de pessoal (ver item 29(a))

A34. O auditor pode responder a riscos identificados de distorção relevante decorrente de fraude, por exemplo, designando indivíduos adicionais com habilidade e conhecimento especializado, tais como peritos forenses e de tecnologia da informação (TI), ou designando indivíduos mais experientes para o trabalho.

A35. A extensão da supervisão reflete a avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e da capacidade dos membros da equipe que executa o trabalho.

Imprevisibilidade na seleção de procedimentos de auditoria (ver item 29(c))

A36. É importante incorporar um elemento de imprevisibilidade na seleção da natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados, já que indivíduos na entidade que estão familiarizados com os procedimentos de auditoria normalmente executados nos trabalhos podem ser mais capazes de esconder informações contábeis fraudulentas. Isso pode ser conseguido, por exemplo:

- Executando procedimentos substantivos em saldos contábeis selecionados e afirmações não testadas de outra forma em função da sua materialidade ou risco.
- Mudar a época em que seriam esperados os procedimentos de auditoria.
- Usar diferentes métodos de amostragem.
- Executar procedimentos de auditoria em locais diferentes ou sem anúncio prévio.

Procedimentos de auditoria em resposta aos riscos de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações (ver item 30)

A37. As respostas do auditor para enfrentar os riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude no nível das afirmações podem incluir mudar a natureza, época e extensão dos procedimentos de auditoria das seguintes maneiras:

- A natureza dos procedimentos de auditoria a executar pode precisar ser modificada para obter evidências de auditoria que sejam mais confiáveis e relevantes ou para obter informações comprobatórias adicionais. Isso pode afetar o tipo dos procedimentos de auditoria a serem executados e a sua combinação. Por exemplo:
 - A observação ou inspeção física de certos ativos pode tornar-se mais importante ou o auditor pode escolher usar técnicas de auditoria assistidas por computador para obter mais evidências a respeito de dados contidos em contas significativas ou arquivos eletrônicos de operações.
 - O auditor pode desenhar procedimentos para obter informações comprobatórias adicionais. Por exemplo, se o auditor identifica que a administração sofre pressão para atingir expectativas de lucros, pode haver um risco relacionado com o fato da administração estar inflacionando as vendas, firmando contratos de venda que incluem termos que impossibilitem o reconhecimento da receita ou faturando vendas antes da entrega. Nessas circunstâncias, o auditor pode, por exemplo, planejar confirmações externas não apenas para confirmar saldos em aberto, mas também confirmar os detalhes dos contratos de venda, inclusive data, quaisquer direitos de devolução e termos de entrega. Além disso, o auditor pode julgar eficaz suplementar tais confirmações externas com indagações junto ao pessoal fora da área financeira da entidade quanto a contratos de venda e termos de entrega.

- A época dos procedimentos pode ter que ser modificada. O auditor pode concluir que executar testes substantivos no fim ou perto do fim do período é o melhor enfoque para um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude. O auditor pode concluir que, em função dos riscos avaliados de distorção ou manipulação intencional, auditar em data intermediária e estender os procedimentos para o fim do período não seria eficaz. Por outro lado, como uma distorção intencional – por exemplo, uma distorção envolvendo reconhecimento impróprio de receita – pode ter sido iniciada em um período intermediário, o auditor pode decidir aplicar procedimentos substantivos a operações ocorridas nesses períodos ou ao longo de todo o período das demonstrações contábeis sob exame.
- A extensão dos procedimentos aplicados reflete a avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude. Por exemplo, pode ser apropriado aumentar o tamanho das amostras ou executar procedimentos analíticos em nível mais detalhado. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem permitir testes mais extensos de arquivos eletrônicos de operações e contas. Tais técnicas podem ser usadas para selecionar amostras de transações a partir de arquivos eletrônicos principais, classificar transações com características específicas ou testar uma população inteira ao invés de uma amostra.

- A38. Se o auditor identifica um risco de distorção relevante decorrente de fraude que afete as quantidades dos estoques, examinar os registros de estoque da entidade pode ajudar a identificar localidades ou itens que requerem atenção específica durante ou após a contagem dos estoques. Tal revisão pode levar a uma decisão de observar contagens de estoques em certas localidades, observando o caráter de surpresa ou conduzir contagens de estoque em todos os locais na mesma data.
- A39. O auditor pode identificar um risco de distorção relevante devido a fraude que afete várias contas e afirmações. Estas podem incluir avaliação de ativos, estimativas relacionadas a transações específicas (tais como aquisições, reestruturações ou alienações de um segmento do negócio) e outros passivos significativos que tenham sido provisionados (tais como obrigações com planos de pensão e outros benefícios pós-emprego, ou obrigações por recuperação de dano ao meio ambiente). O risco também pode relacionar-se com mudanças significativas nas premissas relativas a estimativas recorrentes. As informações colhidas na obtenção de entendimento da entidade e do seu ambiente podem assistir o auditor na avaliação do critério de tais estimativas e julgamentos e premissas subjacentes. Uma revisão retrospectiva de julgamento e premissas similares da administração aplicadas em períodos anteriores também pode fornecer subsídios a respeito da razoabilidade dos julgamentos e premissas que serviram de base para as estimativas da administração.
- A40. Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para tratar dos riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude, inclusive os que ilustram a incorporação de elemento de imprevisibilidade, são apresentados no Apêndice 2. Esse Apêndice inclui exemplos de respostas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante resultante de informação financeira fraudulenta, incluindo informação financeira fraudulenta resultante do reconhecimento de receita e de apropriação indevida de ativos.

Procedimentos de auditoria em resposta a riscos relacionados à transgressão de controles pela administração

Lançamentos no livro diário e outros ajustes (ver item 32(a))

- A41. A distorção relevante das demonstrações contábeis decorrente de fraude muitas vezes envolve a manipulação dos processos de informação financeira mediante registro de lançamentos não apropriados no livro diário. Isso pode ocorrer ao longo de todo o período ou ao seu final, ou por meio de ajustes de valores informados nas demonstrações contábeis que não estão refletidos nos lançamentos do livro diário, como por exemplo, aqueles ajustes e reclassificações provenientes do processo de consolidação das demonstrações contábeis.
- A42. Além disso, a consideração pelo auditor dos riscos de distorção relevante, associado aos controles sobre lançamentos contábeis que possam ser inapropriadamente burlados, é importante, já que processos e controles automáticos podem reduzir o risco de erro não intencional, mas não superar o risco de que os indivíduos possam burlar inadequadamente tais processos automáticos, por exemplo, mudando os valores que são automaticamente transferidos para o razão geral ou para o sistema de informação financeira. Além disso, no caso que se usa TI para transferir informações de forma automática, pode haver pouca ou nenhuma evidência visível de tal intervenção nos sistemas de informação.

A43. Ao identificar e selecionar lançamentos contábeis e outros ajustes para testar e determinar o método apropriado de examinar o suporte subjacente para os itens selecionados, os seguintes assuntos são relevantes:

- Avaliação dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude – a presença de fatores de risco de fraude e outras informações obtidas durante a avaliação pelo auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude podem ajudar o auditor a identificar classes específicas de lançamentos contábeis e outros ajustes a serem testados.
- Controles que foram implementados para lançamentos contábeis e outros ajustes – controles eficazes sobre a elaboração e registro de lançamentos contábeis e outros ajustes podem reduzir a extensão de testes substantivos necessários, contanto que o auditor tenha testado a eficácia operacional dos controles.
- Processo de elaboração de informações contábeis da entidade e a natureza da evidência que podem ser obtidos – para muitas entidades, o processamento rotineiro de transações envolve uma combinação de etapas e processos manuais e automáticos. Similarmente, o processamento de lançamentos contábeis e outros ajustes podem envolver procedimentos e controles manuais e automáticos. No caso que se usa tecnologia da informação no processo de elaboração de informação contábil, os lançamentos contábeis e outros ajustes podem só existir em forma eletrônica.
- Características dos lançamentos contábeis fraudulentos ou outros ajustes – lançamentos contábeis inadequados ou outros ajustes, muitas vezes têm uma única característica de identificação. Tais características podem incluir lançamentos (a) feitos em contas não relacionadas, não usuais ou raramente usadas, (b) feitos por indivíduos que geralmente não fazem lançamentos contábeis, (c) registrados no fim do período ou como lançamento pós-fechamento, com pouca ou nenhuma explicação ou descrição, (d) feitos antes ou durante o processo de elaboração das demonstrações contábeis que não têm números de conta, ou (e) que contêm números redondos ou números com finais constantes.
- Natureza e complexidade das contas – lançamentos contábeis ou ajustes inadequados podem ser aplicados a contas que (a) contenham transações de natureza complexa ou incomum, (b) contenham estimativas e ajustes significativos de fim de período, (c) tenham sido suscetíveis de distorções no passado, (d) não tenham sido conciliadas tempestivamente ou contenham diferenças não conciliadas, (e) contenham transações entre partes relacionadas, ou (f) estejam associadas de outra maneira a um risco identificado de distorção relevante decorrente de fraude. Em auditoria de entidade que estão em várias localidades ou com componentes, deve-se considerar a necessidade de selecionar lançamentos contábeis de várias localidades.
- Lançamentos contábeis ou outros ajustes processados fora do curso normal do negócio – lançamentos contábeis fora de padrão podem não estar sujeitos ao mesmo nível de controle interno que os lançamentos contábeis usados recorrentemente como vendas, compras e gastos mensais.

A44. O auditor usa o julgamento profissional para determinar a natureza, época e extensão dos testes dos lançamentos e outros ajustes no diário. Contudo, como lançamentos contábeis e outros ajustes fraudulentos muitas vezes são feitos no fim do período, o item 32(a)(ii) requer que o auditor selecione os lançamentos no livro diário e outros ajustes feitos nos dias imediatamente anteriores ao fim do período. Além disso, como distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude podem ocorrer ao longo de todo o período e envolver esforços extensos para ocultar como a fraude é conseguida, o item 32(a)(iii) requer que o auditor considere se também há necessidade de testar os lançamentos no diário e outros ajustes ao longo de todo o período.

Estimativas contábeis (ver item 32(b))

A45. A elaboração das demonstrações contábeis requer que a administração faça vários julgamentos ou premissas que afetam significativamente as estimativas contábeis e monitore continuamente a razoabilidade de tais estimativas. A informação contábil fraudulenta, muitas vezes, é conseguida por distorção intencional de estimativas contábeis. Isso é conseguido, por exemplo, superestimando ou subestimando todas as provisões da mesma maneira, de modo a obter resultados constantes ao longo de dois ou mais períodos contábeis ou a conseguir um nível de resultado escolhido para enganar os usuários das demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.

- A46. O propósito de executar uma revisão retrospectiva dos julgamentos e premissas da administração relacionadas com estimativas contábeis refletidas nas demonstrações contábeis do exercício anterior é determinar se existe ou não uma indicação de possível tendenciosidade por parte da administração. Não tem o propósito de colocar em dúvida os julgamentos profissionais feitos pelo auditor no período anterior, os quais se basearam nas informações então disponíveis.
- A47. A revisão retrospectiva, é também requerida pela NBC TA 540. Essa revisão é conduzida como procedimento de avaliação de risco para obter informação em relação à efetividade do processo de estimativa da administração no período anterior, evidência de auditoria sobre o desfecho, ou no caso aplicável, a re-estimativa das estimativas contábeis do período anterior que é pertinente para fazer as estimativas contábeis do ano atual, e evidência de auditoria de assuntos, tais como estimativa da incerteza, que pode ser requerida para ser divulgada nas demonstrações contábeis. Como assunto prático, a revisão pelo auditor dos julgamentos e premissas por tendenciosidade que poderiam representar riscos de distorção relevante decorrente de fraude de acordo com esta Norma pode ser realizado em conjunto com a revisão requerida pela NBC TA 540.

Justificativa de negócio para transações significativas (ver item 32(c))

- A48. Indicadores que podem sugerir que transações significativas, fora do curso normal de negócios da entidade ou que pareçam de outro modo não usuais podem ter sido contabilizadas com a intenção de produzir informações contábeis fraudulentas ou ocultar apropriação indevida de ativos, incluem:
- A forma de tais transações parece excessivamente complexa (por exemplo, a transação envolve diversas entidades que compõem um grupo consolidado ou terceiros não relacionados).
 - A administração não discutiu a natureza e a contabilização de tais transações com os responsáveis pela governança da entidade, e há documentação inadequada.
 - A administração está dando mais ênfase à necessidade de tratamento contábil específico do que à razão econômica subjacente da operação.
 - Transações que envolvam partes relacionadas não consolidadas, inclusive entidades com propósito específico, não foram adequadamente revisadas ou aprovadas pelos encarregados da governança da entidade.
 - Transações que envolvem partes relacionadas não identificadas anteriormente ou partes que não tem a substância ou a capacidade financeira para arcar com a transação sem a ajuda da entidade sob auditoria.

Avaliação da evidência de auditoria (ver itens 34 a 37)

- A49. A NBC TA 330 requer que o auditor, com base nos procedimentos de auditoria executados e nas evidências de auditoria obtidas, considere se as avaliações dos riscos de distorção relevante no nível das afirmações continuam apropriadas. Esta avaliação é primariamente uma questão qualitativa baseada no julgamento do auditor. Tal avaliação pode fornecer maior subsídio dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e se há necessidade de executar procedimentos adicionais de auditoria ou diferentes. O Apêndice 3 contém exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de fraude.

Procedimentos analíticos perto do final da auditoria para formar a conclusão geral (ver item 32)

- A50. A determinação de quais tendências e variações específicas podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude requer julgamento profissional. Relacionamentos não usuais envolvendo receita e lucros contabilizados no fim do período são particularmente relevantes. Elas poderiam incluir, por exemplo, valores excepcionalmente grandes de lucro registrados nas últimas semanas do período sob exame, transações não usuais ou ganho que não é compatível com tendências no fluxo de caixa de operações.

Consideração das distorções identificadas (ver itens 35 a 37)

- A51. Como a fraude envolve incentivo ou pressão para que se cometa fraude, uma oportunidade percebida para tanto ou uma racionalização do ato, é improvável que um caso de fraude seja uma ocorrência isolada. Portanto, distorções, como numerosas distorções em local específico, embora não tenham efeito cumulativo relevante, podem indicar risco de distorção relevante decorrente de fraude.

- A52. As implicações das fraudes identificadas dependem das circunstâncias. Por exemplo, uma fraude sob outros aspectos insignificante pode ser relevante se envolver a alta administração. Em tais circunstâncias, a confiabilidade das evidências anteriormente obtidas pode ser colocada em dúvida, já que pode haver dúvidas a respeito da integridade e veracidade das representações feitas e da autenticidade dos registros e documentos contábeis. Também pode existir a possibilidade de conluio envolvendo empregados, administração ou terceiros.
- A53. A NBC TA 450 e a NBC TA 700 estabelecem requisitos e fornecem orientação para a avaliação e disposição das distorções e o efeito na opinião do auditor no relatório do auditor.

Auditor sem condições de continuar o trabalho (ver item 38)

- A54. Exemplos de circunstâncias excepcionais que podem surgir e que podem colocar em dúvida a capacidade do auditor de continuar a executar a auditoria incluem:
- A entidade não toma a ação apropriada com referência a uma fraude, considerada pelo auditor como necessária nas circunstâncias, mesmo no caso em que a fraude não é relevante para as demonstrações contábeis.
 - A consideração do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude e dos resultados da auditoria indica risco significativo de fraude relevante e generalizada.
 - O auditor tem preocupação significativa quanto à competência ou integridade da administração ou dos responsáveis pela governança.
- A55. Por causa da variedade das circunstâncias que podem surgir, não é possível descrever de forma conclusiva quando é apropriado ao auditor se retirar de um trabalho. Fatores que afetam a conclusão do auditor incluem as implicações do envolvimento de membro da administração ou dos responsáveis pela governança (que podem afetar a confiabilidade das representações da administração) e os efeitos para o auditor de continuar o relacionamento com a entidade.
- A56. O auditor tem responsabilidade profissional e legal em tais circunstâncias. Em alguns casos, por exemplo, o auditor pode ter o direito ou obrigação de fazer uma declaração ou relatório para a pessoa ou pessoas que contrataram a auditoria ou, em alguns casos, para as autoridades reguladoras. Dada a natureza excepcional das circunstâncias e a necessidade de considerar as exigências legais, o auditor pode considerar apropriado buscar aconselhamento legal durante a decisão de retirar-se ou não de um trabalho e determinar um curso de ação apropriado, inclusive com a possibilidade de comunicação aos acionistas, órgãos reguladores ou outros. (O Código de Ética fornece orientação sobre as comunicações com o auditor que está substituindo o auditor atual)

Considerações específicas para entidade do setor público

- A57. No setor público, em muitos casos a opção de retirar-se do trabalho pode não estar disponível para o auditor por causa da natureza do mandato ou de considerações do interesse público.

Representações formais (por escrito) (ver item 39)

- A58. A NBC TA 580 estabelece requisitos e fornece orientação sobre a obtenção, na auditoria, de representações apropriadas da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança. Além de reconhecer que eles têm cumprido sua responsabilidade pela elaboração das demonstrações contábeis, é importante que, independentemente do tamanho da entidade, a administração e, no caso apropriado, os responsáveis pela governança, reconheçam sua responsabilidade pelo controle interno desenhado, implementado e mantido para impedir e detectar fraude.
- A59. Por causa da natureza da fraude e das dificuldades encontradas pelos auditores na detecção de distorções relevantes nas demonstrações contábeis decorrentes de fraude, é importante que o auditor obtenha representação formal da administração e, no caso apropriado, dos responsáveis pela governança confirmando que eles revelaram ao auditor:

- (a) os resultados da avaliação por parte da administração do risco de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante como resultado de fraude; e
- (b) seu conhecimento de casos reais, suspeita ou indícios de fraude que afetem a entidade.

Comunicações à administração e aos responsáveis pela governança

Comunicação à administração (ver item 40)

A60. Quando o auditor obteve evidências de que existe ou pode existir fraude, é importante que o assunto seja levado à atenção de pessoa no nível apropriado da administração tão logo seja praticável. Isso é assim, mesmo que o assunto possa ser considerado não importante (por exemplo, um desfalque mínimo cometido por empregado em um nível inferior na organização da entidade). A determinação de qual nível da administração é o apropriado é questão de julgamento profissional e é afetada por fatores como a probabilidade de conluio e a natureza e magnitude da suspeita de fraude. Normalmente, o nível apropriado da administração está pelo menos um nível acima das pessoas que parecem estar envolvidas na suspeita de fraude.

Comunicação com os responsáveis pela governança (ver item 41)

- A61. A comunicação do auditor com os responsáveis pela governança pode ser feita verbalmente ou por escrito. A NBC TA 260 identifica fatores que o auditor considera ao escolher entre comunicar-se verbalmente ou por escrito. Devido à natureza e sensibilidade da fraude que envolve a alta administração, ou da fraude que resulta em distorção relevante nas demonstrações contábeis, o auditor relata tais assuntos tempestivamente e pode considerar necessário também relatá-los por escrito.
- A62. Em alguns casos, o auditor pode considerar apropriado comunicar-se com os responsáveis pela governança quando ele toma conhecimento de fraude que envolva outros empregados que não os da administração e que não resulte em distorção relevante. Similarmente, os responsáveis pela governança podem desejar ser informados de tais circunstâncias. O processo de comunicação é facilitado se o auditor e os responsáveis pela governança concordam, na etapa inicial da auditoria, quanto à natureza e extensão das comunicações do auditor a esse respeito.
- A63. Nas circunstâncias excepcionais em que o auditor tem dúvidas a respeito da integridade ou honestidade da administração ou dos responsáveis pela governança, o auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para ajudar a determinar o curso de ação apropriado.

Outros assuntos relacionados a fraude (ver item 42)

- A64. Outros assuntos relacionados a fraude a serem discutidos com os responsáveis pela governança da entidade podem incluir, por exemplo:
 - Preocupações com a natureza, extensão e periodicidade das avaliações da administração dos controles implementados para prevenir e detectar fraude e do risco de que as demonstrações contábeis possam estar distorcidas.
 - Falha da administração em enfrentar apropriadamente deficiências significativas identificadas no controle interno ou em responder adequadamente a uma fraude identificada.
 - Avaliação pelo auditor do ambiente de controle da entidade, incluindo assuntos referentes à competência e integridade da administração.
 - Ações da administração que podem indicar informações contábeis fraudulentas, tais como a seleção e aplicação pela administração de políticas contábeis que possam indicar tentativa da administração de manipular os lucros para enganar os usuários de demonstrações contábeis, influenciando suas percepções quanto ao desempenho e lucratividade da entidade.
 - Preocupações com a adequação e integridade da autorização de transações que pareçam estar fora do curso normal de negócios.

Comunicações às autoridades reguladoras e de controle (ver item 43)

- A65. O dever profissional do auditor de manter a confidencialidade das informações do cliente pode impedir que ele relate a fraude a uma parte fora da entidade cliente. Contudo, a responsabilidade legal do auditor e, em certas circunstâncias, o dever de confidencialidade pode ser passado por cima por estatuto, lei ou tribunais de direito. No Brasil, o auditor de instituição financeira tem o dever de relatar a ocorrência de fraude a autoridades de supervisão. Em outros segmentos o auditor também tem dever de relatar

distorções nos casos em que a administração e os responsáveis pela governança deixam de adotar ações corretivas.

- A66. O auditor pode considerar apropriado obter assistência jurídica para determinar o curso de ação apropriado nas circunstâncias, cujo propósito é verificar os passos necessários ao considerar aspectos de interesse público na fraude identificada.

Considerações específicas para entidade do setor público

- A67. No setor público, as exigências para relatar fraude, descobertas ou não durante o processo de auditoria, podem estar sujeitas aos aspectos específicos do mandato de auditoria de lei, regulamentação ou outra autoridade relacionada.

Apêndice 1

Exemplos de fatores de risco de fraude (ver item A25)

Os fatores de risco de fraude identificados neste Apêndice são exemplos de fatores que podem ser enfrentados pelos auditores em uma grande variedade de situações. São apresentados separadamente exemplos relacionados aos dois tipos de fraude relevantes para a consideração do auditor – isto é, informações contábeis fraudulentas e apropriação indevida de ativos. Para cada um destes tipos de fraude, os fatores de risco são classificados ainda com base nas três condições geralmente presentes quando ocorrem distorções relevantes decorrentes de fraude: (a) incentivos/pressões, (b) oportunidades, e (c) atitudes/racionalizações. Embora os fatores de risco abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, o auditor pode identificar fatores de risco adicionais ou diferentes. Nem todos estes exemplos são relevantes em todas as circunstâncias e alguns podem ter mais ou menos significado em entidades de tamanho diferente ou com características de propriedade ou circunstâncias diferentes. A ordem dos exemplos de fatores de risco fornecidos não se destina a refletir sua importância relativa ou a frequência da ocorrência.

Fatores de risco relativos a distorções relevantes de informações contábeis fraudulentas

Os seguintes são exemplos de fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta.

Incentivos/pressões

A estabilidade financeira ou lucratividade é ameaçada por condições operacionais, econômicas, ramo de negócio ou das condições de operação da entidade como (ou como indicado por):

- Alto nível de competição ou saturação do mercado, acompanhada por declínio da margem de retorno.
- Alta vulnerabilidade a mudanças rápidas, tais como mudanças na tecnologia, na obsolescência de produtos ou nas taxas de juros.
- Declínios significativos na demanda dos clientes e fracassos crescentes dos negócios na indústria ou na economia em geral.
- Prejuízos operacionais que tornam iminente a ameaça de falência, arresto ou oferta de aquisição de controle de forma hostil.
- Fluxos de caixa negativo proveniente das operações ou incapacidade de gerar fluxos de caixa das operações mesmo que reportando lucros e crescimento dos lucros.
- Crescimento rápido ou lucratividade não usual, especialmente em comparação com outras companhias no mesmo ramo de atividade.
- Novas exigências contábeis, estatutárias ou regulamentares.

Existência de pressão excessiva para que a administração cumpra as exigências ou expectativas de terceiros decorrente do que se segue:

- Expectativas de lucratividade ou nível de tendência de analistas de investimentos, investidores institucionais, credores significativos ou outras partes externas (particularmente expectativas indevidamente agressivas ou irrealistas), inclusive expectativas criadas pela administração, por exemplo, em informes de imprensa ou mensagens excessivamente otimistas dos relatórios anuais.
- Necessidade de obter financiamento ou capital adicional para manter a competitividade – inclusive financiamento de gastos importantes com pesquisa e desenvolvimento ou investimento em bens de capital.
- Capacidade marginal de cumprir com as exigências para abertura de capital ou amortização de dívidas ou outros compromissos de dívida (*covenants*).
- Efeitos adversos reais ou esperados em decorrência da divulgação de resultados negativos em transações pendentes significativas, como combinações de negócios ou prêmios de contrato.

As informações disponíveis indicam que a situação financeira pessoal da administração ou dos responsáveis pela governança é ameaçada pelo desempenho da entidade que decorre do seguinte:

- Interesses financeiros significativos na entidade.
- Partes significativas da remuneração (por exemplo, bônus, opções de compra de ações e participações baseadas em lucros) são contingentes ao cumprimento de metas agressivas para o preço das ações, resultados operacionais, posição patrimonial e financeira ou fluxo de caixa. (Os planos de incentivo da

administração podem ser contingentes ao cumprimento de metas relacionadas apenas a certas contas ou atividades selecionadas, embora as contas ou atividades relacionadas possam não ser relevantes para a entidade como um todo.)

- Garantias pessoais de dívida da entidade.

Há pressão excessiva sobre a administração ou pessoal operacional para cumprir as metas financeiras estabelecidas pelos responsáveis pela governança, incluindo metas de incentivo para vendas ou lucratividade.

Oportunidades

A natureza da indústria ou das operações da identidade oferece oportunidades de envolvimento em informações contábeis fraudulentas que podem ter origem no seguinte:

- Operações significativas entre partes relacionadas fora do curso normal de negócios ou com entidades relacionadas não auditadas ou auditadas por outros auditores.
- Forte presença financeira ou capacidade de dominar certo setor da indústria, a qual permite à entidade ditar termos ou condições a fornecedores ou clientes que podem resultar em operações inadequadas ou não realizadas como entre partes independentes.
- Ativos, passivos, receitas ou gastos baseados em estimativas significativas que envolvam julgamentos subjetivos ou incertezas difíceis de serem corroboradas.
- Transações significativas, não usuais ou altamente complexas, especialmente as próximas do fim do período, que colocam questões difíceis de “substância sobre forma”.
- Operações significativas localizadas ou conduzidas no exterior, em jurisdições em que existem ambientes e culturas de negócios diferentes.
- Uso de intermediários de negócios para os quais parece não haver nenhuma justificativa comercial clara.
- Contas bancárias ou operações significativas com subsidiárias ou filiais em paraísos fiscais para as quais parece não haver nenhuma justificativa clara de negócio.

O monitoramento da administração não é eficaz como resultado do seguinte:

- Concentração de poder da administração em uma única pessoa ou pequeno grupo (em negócio não administrado pelo proprietário) sem controles compensatórios.
- Supervisão geral do processo de informação contábil e controle interno pelos responsáveis pela governança não é eficaz.

Há uma estrutura organizacional complexa ou instável, como evidenciado pelo seguinte:

- Dificuldade para determinar a organização ou indivíduos que têm participação de controle na entidade.
- Estrutura organizacional excessivamente complexa envolvendo entidades jurídicas ou linhas de autoridade gerenciais não usuais.
- Alta rotatividade da alta administração, departamento jurídico ou dos responsáveis pela governança.

Os componentes do controle interno são deficientes como resultado do seguinte:

- Monitoramento inadequado dos controles, inclusive dos controles automatizados e dos controles sobre as informações contábeis intermediárias (quando há requisito de reporte externo).
- Altas taxas de rotatividade ou emprego de empregados de contabilidade, auditoria interna ou tecnologia da informação que não são eficazes.
- Sistemas de contabilidade e informações que não são eficazes, inclusive situações que envolvam deficiências significativas no controle interno.

Atitudes/racionalizações

- Comunicação, implementação, suporte ou aplicação dos valores ou padrões éticos da entidade pela administração, ou a comunicação de valores ou padrões éticos inadequados, que não são eficazes.
- Participação ou preocupação excessiva da administração não financeira com a seleção de políticas contábeis ou com a determinação de estimativas significativas.
- Histórico conhecido de violação das leis de títulos e valores mobiliários ou de outras leis e regulamentações, ou ações contra a entidade, sua alta administração ou os responsáveis pela governança, alegando fraude ou violação de leis e regulamentos.

- Interesse excessivo da administração por manter ou aumentar o preço das ações ou tendência de ganhos da entidade.
- Prática, pela administração, de se comprometer com analistas, credores e outras partes no cumprimento de projeções agressivas ou irrealistas.
- Omissão da administração em remediar, de forma tempestiva, deficiências relevantes conhecidas nos controles internos.
- Interesse da administração em empregar meios inadequados para diminuir indevidamente o resultado por motivações tributárias.
- Moral baixa entre os membros da alta administração.
- Proprietário-administrador não faz nenhuma distinção entre suas transações pessoais e as do negócio.
- Disputas entre acionistas em entidade que não é uma companhia aberta.
- Tentativas recorrentes da administração de justificar contabilização marginal ou inadequada com base na materialidade.
- Relacionamento entre a administração e o auditor atual ou seu predecessor é tensa, como exibido das seguintes maneiras:
 - disputas frequentes com o auditor atual ou o anterior a respeito de assuntos de contabilidade, auditoria ou relatórios;
 - exigências irracionais ao auditor, tais como limitações de tempo irreais para a conclusão da auditoria ou emissão do relatório do auditor;
 - restrições ao auditor que limitam inadequadamente o acesso a pessoas ou informações ou a capacidade de comunicação eficaz com os responsáveis pela governança;
 - conduta autoritária no trato com o auditor, especialmente quando envolve tentativas de influenciar o alcance do trabalho do auditor ou a seleção ou manutenção dos empregados designados ou consultados sobre o trabalho de auditoria.

Fatores de risco decorrentes de distorções originárias de apropriação indevida de ativos

Fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de apropriação indevida de ativos também são classificados segundo as três condições geralmente presentes quando há fraude: incentivo/pressão, oportunidade e atitude/racionalização. Alguns dos fatores de risco relacionados a distorções decorrentes de informações contábeis fraudulentas também podem estar presentes quando ocorrerem distorções originárias de apropriação indevida de ativos. Por exemplo, o monitoramento ineficaz da administração e outras deficiências no controle interno podem estar presentes quando existirem distorções decorrentes de informação contábil fraudulenta ou apropriação indevida de ativos.

Incentivos/Pressões

Obrigações financeiras pessoais podem criar pressão sobre a administração ou empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo para que se apropriem indevidamente de tais ativos. Relacionamentos adversos entre a entidade e empregados com acesso a dinheiro ou outros ativos suscetíveis de roubo podem motivar esses empregados a apropriar-se indevidamente de tais ativos. Por exemplo, relações adversas podem ser criadas pelo seguinte:

- Demissões conhecidas ou previstas de empregados.
- Mudanças recentes ou previstas na forma de remuneração ou nos planos de benefícios dos empregados.
- Promoção, remuneração ou outras recompensas incompatíveis com as expectativas.

Oportunidades

Certas características ou circunstâncias podem aumentar a suscetibilidade dos ativos à apropriação indevida. Por exemplo, as oportunidades de apropriação indevida de ativos aumentam quando existe o seguinte:

- Grandes quantias de dinheiro em mão ou processadas.
- Itens de estoque com tamanho pequeno, com alto valor ou em alta procura.
- Ativos facilmente conversíveis, tais como títulos ao portador, diamantes ou chips de computador.
- Ativos fixos de tamanho pequeno, comercializáveis ou sem identificação clara de propriedade.

O controle interno inadequado sobre os ativos pode aumentar a suscetibilidade de apropriação indevida dos ativos. Por exemplo, a apropriação indevida de ativos pode ocorrer por causa do seguinte:

- Segregação inadequada de funções ou de verificações independentes.
- Supervisão geral inadequada dos gastos da alta administração, tais como viagens e outros reembolsos.
- Supervisão geral inadequada pela administração dos empregados responsáveis por ativos, por exemplo, supervisão ou monitoramento inadequado de locais remotos.
- Investigação inadequada da vida pregressa de candidatos a empregos com acesso a ativos.
- Registros inadequados referentes aos ativos.
- Sistema inadequado de autorização e aprovação de operações (por exemplo, em compras).
- Salvaguardas físicas inadequadas de dinheiro, investimento, estoque ou ativos fixos.
- Falta de conciliação completa e tempestiva de ativos.
- Falta de documentação tempestiva e apropriada de transações, por exemplo, créditos por devolução de mercadoria.
- Falta de férias obrigatórias para empregados que executam funções-chave de controle.
- Entendimento inadequado de tecnologia da informação pela administração, o que possibilita aos empregados de tecnologia da informação perpetrar apropriação indevida.
- Controles inadequados para o acesso a registros automatizados, incluindo os controles e o exame dos registros de eventos dos sistemas computadorizados.

Atitudes/racionalizações

- Falta de consideração em relação à necessidade de monitorar ou reduzir riscos relacionados com apropriações indevidas de ativos.
- Falta de consideração em relação ao controle interno sobre apropriação indevida de ativos por burlar os controles existentes ou por omissão em tomar medidas corretivas sobre deficiências no controle interno.
- Conduta que indique desagrado ou insatisfação com a entidade ou o tratamento de seus empregados.
- Mudanças na conduta ou estilo de vida que possam indicar que ativos foram indevidamente apropriados.
- Tolerância de pequenos roubos.

Apêndice 2

Exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante decorrente de fraude (ver item A40)

Os seguintes são exemplos de possíveis procedimentos de auditoria para lidar com riscos avaliados de distorção relevante devido a fraude resultante de informações contábeis fraudulentas e de apropriação indevida de ativos. Embora esses procedimentos abranjam um amplo leque de situações, eles são apenas exemplos e, portanto, podem não ser os mais apropriados ou necessários em cada circunstância. A ordem dos procedimentos ilustrativos não reflete necessariamente a ordem de importância e nem tampouco pretende refletir sua importância relativa.

Consideração no âmbito das afirmações

As respostas específicas à avaliação do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de fraude variam dependendo dos tipos ou combinações de fatores de risco de fraude ou condições identificadas, e as classes de operações, saldos contábeis, divulgações e afirmações que eles possam afetar.

Os seguintes são exemplos específicos de respostas:

- Visitar locais ou executar certos testes de surpresa, sem anúncio prévio. Por exemplo, observar o estoque em locais onde a presença do auditor não foi previamente anunciada, efetuar contagem de caixa em data não anunciada, sem anúncio prévio.
- Solicitar que os estoques sejam contados no fim do período sob exame ou em data próxima do fim do período para minimizar o risco de manipulação dos saldos no período entre a data da conclusão da contagem e o fim do período.
- Alterar a abordagem da auditoria no ano corrente. Por exemplo, entrar em contato com clientes e fornecedores importantes, verbalmente, além de enviar confirmação escrita, enviar solicitações de confirmação a uma parte específica na organização ou buscar informações adicionais e diferentes.
- Executar uma revisão detalhada dos lançamentos de ajuste de fim de trimestre ou fim de exercício e investigar qualquer um que pareça não usual quanto à natureza ou valor.
- Para transações significativas e não usuais, particularmente as ocorridas no fim ou perto do fim do período sob exame, investigar a possibilidade de envolverem partes relacionadas e as fontes dos recursos financeiros que sustentam as transações.
- Executar procedimentos analíticos substantivos usando dados não agregados. Por exemplo, comparar vendas e custo de vendas por local, linha de negócio ou mês com as expectativas desenvolvidas pelo auditor.
- Conduzir entrevistas de empregados envolvidos em áreas em que o risco de distorção relevante decorrente de fraude foi identificado, para obter a perspectiva deles a respeito do risco e se, ou como, os controles mitigam o risco.
- Quando outros auditores independentes estão auditando as demonstrações contábeis de uma ou mais subsidiárias, divisões ou filiais, discutir com eles a extensão do trabalho necessário a ser executado para enfrentar o risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude originária de transações e atividades entre estes componentes.
- Se o trabalho de especialista torna-se particularmente significativo no que diz respeito a um item da demonstração contábil com risco de distorção avaliado como alto, decorrente de fraude, executar procedimentos adicionais relativos a algumas ou todas as premissas, métodos ou descobertas do especialista para determinar que as descobertas são razoáveis ou envolver outro especialista para atingir esse propósito.
- Executar procedimentos de auditoria para analisar contas de abertura nos balanços das demonstrações contábeis auditadas anteriormente para avaliar, com o benefício da visão em retrospecto, como foram solucionados certos assuntos envolvendo estimativas contábeis e julgamentos, por exemplo, uma provisão para devolução de mercadorias.
- Executar procedimentos em contas ou outras conciliações elaboradas pela entidade, considerando inclusive conciliações realizadas em períodos intermediários.
- Aplicar técnicas assistidas por computador, como prospecção de dados para testes em busca de anomalias em uma população.
- Testar a integridade de registros e operações processados em sistema computadorizado.

- Buscar evidências de auditoria adicionais em fontes fora da entidade sendo auditada.

Respostas específicas – Distorção resultante de informações contábeis fraudulentas

Exemplos de respostas às avaliações do auditor dos riscos de distorção relevante decorrente de informações contábeis fraudulentas são como a seguir:

Reconhecimento de receita

- Executar procedimentos analíticos substantivos relacionados a receitas usando dados não agregados, por exemplo, comparando a receita relatada por mês e por linha de produto ou segmento de negócio durante o período de reporte corrente com períodos anteriores comparáveis. Técnicas de auditoria assistidas por computador podem ser úteis na identificação de relações ou operações de receita não usuais ou inesperadas.
- Confirmar junto aos clientes certos termos contratuais relevantes e a ausência de acordos paralelos, porque a contabilização apropriada muitas vezes é influenciada por tais termos ou acordos e a base para descontos ou o período ao qual se relacionam muitas vezes é mal documentado. Por exemplo, os critérios de aceitação, os termos de entrega e pagamento, a ausência de obrigações futuras ou contínuas de fornecedor, direito de devolução, valores de revenda garantidos e previsões para cancelamento ou reembolso muitas vezes são relevantes em tais circunstâncias.
- Indagações junto ao pessoal de vendas e marketing ou do departamento jurídico a respeito de vendas ou remessas perto do fim do período e de seu conhecimento de quaisquer termos ou condições não usuais associados a essas transações.
- Estar fisicamente presente em um ou mais locais no fim do período para observar a expedição de bens ou sua preparação para expedição (ou devoluções aguardando processamento), assim como executar outros procedimentos de corte apropriados para vendas e estoque.
- Para as situações em que transações de receita são eletronicamente iniciadas, processadas e registradas, testar os controles para determinar se eles fornecem garantia de que as transações de receita registradas ocorreram e estão adequadamente registradas.

Quantidades do estoque

- Examinar os registros de estoque da entidade para identificar locais que exijam atenção específica durante ou após a contagem física do estoque.
- Observar contagens físicas de estoque em certas localidades sem anúncio prévio ou conduzir contagens físicas de estoque em todos os locais na mesma data.
- Conduzir contagens de estoque no fim ou perto do fim do período de reporte para minimizar o risco de manipulação inadequada durante o período entre a contagem e o fim do período sob exame.
- Executar procedimentos adicionais durante a observação da contagem física de estoques. Por exemplo, examinar mais rigorosamente o conteúdo de itens encaixotados, a maneira como os itens são empilhados (por exemplo, quadrados vazios) ou etiquetados e a qualidade (isto é, pureza, grau ou concentração) de substâncias líquidas como perfumes ou substâncias químicas especiais. Usar o trabalho de especialista pode ser útil neste aspecto.
- Comparar as quantidades para o período corrente com períodos anteriores por classe ou categoria de estoque, local ou outros critérios, ou comparação de quantidades contadas com registros de estoques.
- Usar técnicas de auditoria assistidas por computador para testar adicionalmente a compilação das contagens físicas dos estoques, por exemplo, organização por número de etiqueta para testar o controle de etiquetas ou por número de série de item, para testar a possibilidade de omissão ou duplicação de itens.

Estimativas da administração

- Usar um especialista para desenvolver estimativa independente para comparação com a estimativa da administração.
- Estender as indagações a indivíduos fora da administração e do departamento contábil para corroborar a capacidade e a intenção da administração para realizar planos relevantes para o desenvolvimento da estimativa.

Respostas específicas - Distorções decorrente de apropriação indevida de ativos

Circunstâncias diferentes ditariam necessariamente respostas diferentes. Normalmente, a resposta de auditoria a um risco avaliado de distorção relevante decorrente de fraude relacionada à apropriação indevida de ativos será dirigida a certos saldos contábeis e classes de operações. Embora algumas das respostas de auditoria observadas nas duas categorias acima possam ser aplicáveis em tais circunstâncias, o alcance do trabalho deve ser ligado às informações específicas a respeito do risco de apropriação indevida que foi identificado.

Exemplos de respostas à avaliação do auditor do risco de distorções relevantes decorrentes de apropriação indevida de ativos são como a seguir:

- Contar dinheiro ou títulos mobiliários no fim ou perto do fim do período.
- Confirmar diretamente com os clientes a atividade das contas (inclusive notas de crédito e devolução de vendas, assim como datas em que os pagamentos foram feitos) para o período sob auditoria.
- Analisar as recuperações de contas baixadas.
- Analisar a falta de estoques por local ou tipo de produto.
- Comparar índices-chave de estoques para o padrão do setor de atividade.
- Rever a documentação comprobatória para reduções nos registros de estoque perpétuos.
- Executar por computador comparação da lista de fornecedores com a lista de empregados para identificar correspondências de endereços ou números de telefone.
- Executar busca computadorizada de registros de folha de pagamento para identificar endereços, identificação de empregados ou números fiscais ou de contas bancárias duplicadas.
- Rever arquivos de pessoal em busca dos que contêm pouca ou nenhuma evidência de atividade, por exemplo, falta de avaliações de desempenho.
- Analisar descontos de vendas e devoluções em busca de padrões ou tendências incomuns.
- Confirmar termos específicos de contratos com terceiros.
- Obter evidências de que os contratos estão sendo executados em conformidade com os seus termos.
- Rever a adequação de despesas grandes e não usuais.
- Rever a autorização e valor contábil de empréstimos à alta administração e de partes relacionadas.
- Rever o nível e a adequação dos relatórios de gastos apresentados pela alta administração.

Apêndice 3

Exemplos de circunstâncias que indicam a possibilidade de fraude (ver item A49)

O que se segue são exemplos de circunstâncias que podem indicar a possibilidade de que as demonstrações contábeis contenham distorção relevante resultante de fraude.

Discrepâncias nos registros contábeis, incluindo:

- Transações que não são registradas de maneira completa ou tempestiva ou que são registradas inadequadamente no que se refere ao seu valor, período contábil, classificação ou política da entidade.
- Saldos ou transações sem suporte ou autorização.
- Ajustes de última hora que afetem significativamente os resultados.
- Evidência de acesso de empregados a sistemas e registros incompatível com o necessário para a execução de suas funções autorizadas.
- Informações sobre indícios de fraude que chegam ao auditor.

Evidências conflitantes ou ausentes, incluindo:

- Documentos perdidos.
- Documentos que parecem ter sido alterados.
- Indisponibilidade de outros documentos que não sejam documentos fotocopiados ou transmitidos eletronicamente quando a existência de documentos na forma original é esperada.
- Itens significativos não explicados nas conciliações.
- Mudanças não usuais nos balanços ou mudanças em tendências ou em importantes índices ou relacionamentos entre itens das demonstrações contábeis – por exemplo, contas a receber que crescem mais rápido do que as receitas.
- Respostas incoerentes, vagas ou não plausíveis da administração ou de empregados, decorrentes de indagações ou de procedimentos analíticos.
- Discrepâncias não usuais entre os registros da entidade e as respostas de confirmação.
- Grande número de lançamentos de crédito e outros ajustes feitos nos registros de contas a receber.
- Diferenças não explicadas ou inadequadamente explicadas entre o controle analítico de contas a receber e o razão, ou entre os extratos/confirmações de saldos dos clientes e o controle analítico de contas a receber.
- Cheques cancelados perdidos ou não existentes em circunstâncias em que cheques cancelados normalmente são devolvidos à entidade junto com o extrato bancário.
- Estoque ou ativos físicos desaparecidos de magnitude significativa.
- Evidências eletrônicas indisponíveis ou perdidas, incompatíveis com as práticas ou políticas de retenção de registros da entidade.
- Menos respostas a confirmações do que o previsto ou mais respostas do que o previsto.
- Incapacidade de apresentar evidências de desenvolvimento de sistemas-chave, teste nas mudanças de programa e atividades de implementação de mudanças e lançamentos no sistema do ano corrente.

Relações problemáticas ou não usuais entre o auditor e a administração, incluindo:

- Recusa de acesso a registros, instalações, certos empregados, clientes, vendedores, ou outros junto aos quais poderiam ser procuradas evidências de auditoria.
- Pressões de tempo indevidas impostas pela administração para solucionar assuntos complexos ou contenciosos.
- Queixas da administração a respeito da condução da auditoria ou intimidação de membros da equipe pela administração, especialmente no que se refere à avaliação crítica pelo auditor das evidências de auditoria ou na solução de discordâncias potenciais com a administração.
- Atrasos não usuais da entidade no fornecimento das informações solicitadas.
- Relutância em facilitar o acesso do auditor a arquivos eletrônicos centrais para os testes que usam técnicas de auditoria assistidas por computador.

- Recusa de acesso a pessoal e instalações centrais de TI, incluindo pessoal de segurança, operações e desenvolvimento de sistemas.
- Relutância em acrescentar ou revisar divulgações nas demonstrações contábeis para torná-las mais completas e compreensíveis.
- Relutância em enfrentar tempestivamente deficiências identificadas no controle interno.

Outros

- Relutância da administração em permitir que o auditor se encontre a sós com os responsáveis pela governança.
- Políticas contábeis que parecem estar em desacordo com as normas da indústria.
- Mudanças freqüentes em estimativas contábeis que não parecem resultar de mudanças de circunstâncias.
- Tolerância de violações ao código de conduta da entidade.